

CIRCULAR EXTRAORDINARIA VM LEGAL NO. 12
ANÁLISIS DE INTERÉS EFECTOS TRIBUTARIOS MEDIDAS COVID-19

A continuación, encontrarán un análisis sustancial en relación con la emergencia sanitaria generada por la pandemia COVID-19 y el aislamiento preventivo obligatorio ordenado por el Gobierno Nacional.

1. **NOVEDADES TRIBUTARIAS**
2. **RECOMENDACIONES OCDE**
3. **ANÁLISIS COMPARADO - MEDIDAS ADOPTADAS POR OTROS PAÍSES DE LA REGIÓN**
4. **ANÁLISIS FUERZA MAYOR**
5. **OTROS ANÁLISIS DE INTERÉS**

INTRODUCCIÓN

- El 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud -OMS declaró el brote de coronavirus COVID-19 como una pandemia.
- El 12 de marzo de 2020 el Ministerio de Salud y Protección Social declaró la emergencia sanitaria por causa del COVID-19 (Resolución 385 de 12 de marzo de 2020).
- El 17 de marzo de 2020 el Gobierno declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional (Decreto 417 de 17 de marzo de 2020).
- El 22 de marzo de 2020 el Gobierno ordenó el aislamiento preventivo obligatorio desde las 00:00 a.m. del día 25 de marzo de 2020 hasta las 00:00 a.m. de día 13 de abril de 2020, con ciertas excepciones (34 excepciones).
- De acuerdo con lo anunciado hoy en la tarde por el Presidente de la República, atendiendo al comportamiento del virus y según la información de salud pública analizada, la medida de aislamiento preventivo obligatorio se mantendrá hasta el 26 de abril de 2020 a las 11:59 p.m.

1. NOVEDADES TRIBUTARIAS

Dada la declaratoria de emergencia sanitaria para evitar la propagación del COVID-19, proferida por el Ministerio de Salud, y teniendo en cuenta la afectación que han sufrido diversos sectores económicos en el desarrollo de sus operaciones, el Ministerio de Hacienda mediante el Decreto 520 de 6 de abril de 2020, adoptó la decisión de establecer nuevas fechas para la presentación y pago de las siguientes:

A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO GRAVABLE 2019 - GRANDES CONTRIBUYENTES

GRANDES CONTRIBUYENTES –PAGO SEGUNDA CUOTA

SI EL ÚLTIMO DÍGITO ES	HASTA EL DÍA
0	21 de abril de 2020
9	22 de abril de 2020
8	23 de abril de 2020
7	24 de abril de 2020
6	27 de abril de 2020
5	28 de abril de 2020
4	29 de abril de 2020
3	30 de abril de 2020
2	4 de mayo de 2020
1	5 de mayo de 2020

GRANDES CONTRIBUYENTES – DECLARACIÓN Y PAGO TERCERA CUOTA

SI EL ÚLTIMO DÍGITO ES	HASTA EL DÍA
0	9 de junio de 2020
9	10 de junio de 2020
8	11 de junio de 2020
7	12 de junio de 2020
6	16 de junio de 2020
5	17 de junio de 2020
4	18 de junio de 2020
3	19 de junio de 2020
2	23 de junio de 2020
1	24 de junio de 2020

PAGO SEGUNDA CUOTA: Los grandes contribuyentes deberán pagar la segunda cuota del impuesto sobre la renta, que corresponderá al 45% del valor del saldo a pagar del año gravable 2018, entre el 21 de abril y el 5 de mayo 2020, atendiendo el último dígito del NIT.

DECLARACIÓN Y PAGO TERCERA CUOTA: El plazo para presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y el pago de la tercera cuota vencerá entre el 9 de junio y el 24 de junio de 2020, atendiendo al último dígito del NIT.

No obstante, cuando al momento del pago de la primera cuota ya se haya elaborado la declaración y se tenga la seguridad de que por el año gravable 2019 la declaración arroja saldo a favor, el contribuyente podrá no efectuar el pago de la primera cuota. En este caso, será

responsabilidad del contribuyente si posteriormente, al momento de la presentación, se genera un saldo a pagar, pues en ese caso deberá pagar la respectiva cuota y los intereses de mora que se hubieren causado.

Una vez liquidado el impuesto sobre la renta, del valor a pagar se restará lo abonado en la primera y segunda cuota, y el saldo se cancelará con la tercera cuota en las fechas indicadas en la tabla.

No obstante, cuando al momento del pago de la segunda cuota ya se haya elaborado la declaración, el contribuyente tomará el impuesto a pagar, restará lo pagado en la primera cuota y, del saldo a pagar, pagará el 50% como segunda cuota en las fechas indicadas en la primera tabla (entre el 21 de abril y 5 de mayo) y el otro 50% en las fechas indicadas en la segunda tabla (entre el 9 de junio y el 24 de junio).

B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO GRAVABLE 2019 - PERSONAS JURÍDICAS Y CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

Las personas jurídicas, sociedades y asimiladas, así como los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, diferentes a los calificados como Grandes Contribuyentes, deberán pagar la primera cuota del impuesto sobre la renta, que corresponderá al 50% del valor del saldo a pagar del año gravable 2018, entre el 21 de abril y el 19 de mayo de 2020, atendiendo a los últimos dígitos del NIT.

Con el pago de la primera cuota, el plazo para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y para el pago de la segunda cuota vencerá entre el 1 de junio y el 1 de julio de 2020, atendiendo a los últimos dígitos del NIT.

No obstante, cuando a la fecha de vencimiento de la primera cuota el contribuyente ya haya presentado la declaración del impuesto sobre la renta, la primera cuota equivaldrá al 50% del valor a pagar liquidado en dicha declaración, que se debe pagar entre el 21 de abril y el 19 de mayo de 2020. El 50% restante se cancelará como segunda cuota entre el 1 de junio y el 1 de julio de 2020.

PERSONAS JURÍDICAS – PAGO PRIMERA CUOTA

SI LOS DOS ÚLTIMOS DÍGITOS SON	HASTA EL DÍA
96 al 00	21 de abril de 2020
91 al 95	22 de abril de 2020
86 al 90	23 de abril de 2020
81 al 85	24 de abril de 2020
76 al 80	27 de abril de 2020
71 al 75	28 de abril de 2020
66 al 70	29 de abril de 2020
61 al 65	30 de abril de 2020
56 al 60	4 de mayo de 2020
51 al 55	5 de mayo de 2020
46 al 50	6 de mayo de 2020
41 al 45	7 de mayo de 2020
36 al 40	8 de mayo de 2020

SI LOS DOS ÚLTIMOS DÍGITOS SON	HASTA EL DÍA
31 al 35	11 de mayo de 2020
26 al 30	12 de mayo de 2020
21 al 25	13 de mayo de 2020
16 al 20	14 de mayo de 2020
11 al 15	15 de mayo de 2020
06 al 10	18 de mayo de 2020
01 al 05	19 de mayo de 2020

PERSONAS JURÍDICAS – DECLARACIÓN Y PAGO SEGUNDA CUOTA

SI LOS DOS ÚLTIMOS DÍGITOS SON	HASTA EL DÍA
96 al 00	1 de junio de 2020
91 al 95	2 de junio de 2020
86 al 90	3 de junio de 2020
81 al 85	4 de junio de 2020
76 al 80	5 de junio de 2020
71 al 75	8 de junio de 2020
66 al 70	9 de junio de 2020
61 al 65	10 de junio de 2020
56 al 60	11 de junio de 2020
51 al 55	12 de junio de 2020
46 al 50	16 de junio de 2020
41 al 45	17 de junio de 2020
36 al 40	18 de junio de 2020
31 al 35	19 de junio de 2020
26 al 30	23 de junio de 2020
21 al 25	24 de junio de 2020
16 al 20	25 de junio de 2020
11 al 15	26 de junio de 2020
06 al 10	30 de junio de 2020
01 al 05	1 de julio de 2020

C) DECLARACIÓN ANUAL DE ACTIVOS EN EL EXTERIOR - GRANDES CONTRIBUYENTES Y PERSONAS JURÍDICAS

Mediante, el mismo Decreto 520 de 2020, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público estableció nuevas fechas para la presentación de la declaración anual de activos en el exterior de los grandes contribuyentes y personas jurídicas.

GRANDES CONTRIBUYENTES

SI EL ÚLTIMO DÍGITO ES	HASTA EL DÍA
0	9 de junio de 2020
9	10 de junio de 2020
8	11 de junio de 2020
7	12 de junio de 2020
6	16 de junio de 2020
5	17 de junio de 2020

SI EL ÚLTIMO DÍGITO ES	HASTA EL DÍA
4	18 de junio de 2020
3	19 de junio de 2020
2	23 de junio de 2020
1	24 de junio de 2020

PERSONAS JURÍDICAS

SI LOS DOS ÚLTIMOS DÍGITOS SON	HASTA EL DÍA
96 al 00	1 de junio de 2020
91 al 95	2 de junio de 2020
86 al 90	3 de junio de 2020
81 al 85	4 de junio de 2020
76 al 80	5 de junio de 2020
71 al 75	8 de junio de 2020
66 al 70	9 de junio de 2020
61 al 65	10 de junio de 2020
56 al 60	11 de junio de 2020
51 al 55	12 de junio de 2020
46 al 50	16 de junio de 2020
41 al 45	17 de junio de 2020
36 al 40	18 de junio de 2020
31 al 35	19 de junio de 2020
26 al 30	23 de junio de 2020
21 al 25	24 de junio de 2020
16 al 20	25 de junio de 2020
11 al 15	26 de junio de 2020
06 al 10	30 de junio de 2020
01 al 05	1 de julio de 2020

2. RECOMENDACIONES OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en vista de la emergencia a nivel mundial ocasionada por el COVID-19 que ha llevado a los países a tomar medidas sin precedentes como restricción al libre movimiento de personas y mercancías, generando la paralización de la economía, emitió una serie de recomendaciones específicas y temporales a nivel fiscal, para brindar apoyo a los hogares y mejorar el flujo de caja de las empresas, las cuales enunciamos a continuación:

1. Suspender o diferir las contribuciones a la Seguridad Social y los impuestos relacionados con la nómina.
2. Otorgar beneficios fiscales para trabajadores de la salud y otros sectores relacionados con la emergencia.
3. Conceder plazos adicionales para el cumplimiento de obligaciones fiscales; ajustando plazos para declaración y pago, efectuando ajustes a los mecanismos de pago anticipado. Además, se recomienda celeridad en la devolución de saldos a los contribuyentes, potenciar la atención a los contribuyentes e implementar estrategias de comunicación.

4. Aplazar pagos de IVA, aranceles o impuestos especiales para artículos importados (alimentos, medicinas, bienes de capital).
5. Acelerar devoluciones de IVA, acompañado de medidas específicas para limitar los riesgos de fraude.
6. Simplificar procedimientos para obtener alivios de IVA sobre deudas incobrables, incluso reduciendo los tiempos para acceder al alivio.
7. Aplazar o ajustar los anticipos del impuesto sobre la renta; revisar la obligación tributaria esperada teniendo en cuenta el impacto comercial esperado en lugar de utilizar las ventas o ingresos del año anterior.
8. Aplazar u otorgar exenciones sobre impuestos que se recaudan sobre una base impositiva que no se modifica con el ciclo económico inmediato (impuestos sobre la propiedad).
9. Ser más generosos frente a la regulación sobre compensación de pérdidas fiscales (*loss-carry forward*).

Además, la OCDE señaló que una vez la contención de la pandemia esté al alcance, los gobiernos deberán reevaluar sus estrategias fiscales a mediano y largo plazo para lograr un equilibrio entre el estímulo fiscal y el fortalecimiento fiscal, adaptándose a una realidad que aún se desconoce en gran medida; y resaltó la importancia de las políticas fiscales en la reconstrucción de la economía.

Fuente: OECD Forum, “Tax in the time of COVID 19”, Pascal Saint-Amas.

<https://www.oecd-forum.org/users/369395-pascal-saint-amans/posts/63721-tax-in-the-time-of-covid-19>

3. ANÁLISIS COMPARADO - MEDIDAS ADOPTADAS POR OTROS PAÍSES DE LA REGIÓN

Los países han adoptado diversas medidas fiscales con ocasión de la situación generada por el COVID-19. Las siguientes son algunas de las medidas adoptadas por algunos países de la región:

PAÍS	MEDIDAS ADOPTADAS
Brasil	<p>Impuestos directos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ampliación del plazo para pagar el impuesto simple nacional (sistema simplificado de impuesto para pequeños contribuyentes) por 3 meses. <p>Impuestos indirectos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tarifa de 0% para importaciones de productos médicos hasta diciembre de 2020. - Reducción temporal del impuesto sobre productos industriales (IPI) al 0% para productos médicos y suministros hospitalarios. <p>Medidas relacionadas con el empleo</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ampliación del plazo para la consignación por parte del empleador de la contribución al fondo de indemnización por desempleo (FGTS) por 3 meses. - Líneas de crédito especiales para el pago de salarios de pequeñas y medianas empresas (“PYMEs” o “SMEs” por sus siglas en inglés <i>Small Medium Enterprise</i>) con garantía del Gobierno. <p>Otros</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ampliación de plazos para ciertas obligaciones fiscales, en especial para PYMEs.

<p>Chile</p>	<p>Impuestos directos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suspensión de anticipos mensuales del impuesto sobre la renta (CIT) por 3 meses. - Devolución acelerada de saldos a favor en el impuesto sobre la renta para PYMEs e independientes; en abril en lugar de mayo. - Ampliación del plazo para el pago del impuesto sobre la renta de PYMEs de abril a julio de 2020. La declaración debe ser presentada en abril. - Todos los gastos en que incurran las empresas para enfrentar la crisis del COVID-19 serán admitidos como gastos deducibles. <p>Impuestos indirectos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ampliación del plazo para el pago del IVA por los siguientes 3 meses para empresas con ingresos inferiores a USD 12 millones. Podrán cancelar el IVA de 6 a 12 meses dependiendo del nivel de ingresos con interés de 0%. - Ampliación del plazo para el pago del impuesto a la propiedad para (i) empresas con ingresos inferiores a USD 12 millones, y (ii) personas naturales cuya propiedad tenga valor fiscal inferior a USD 160.000, pagadero con las 3 próximas cuotas que vencen en junio, septiembre y noviembre de 2020. - Reducción al 0% (actualmente es del 0,8%) del impuesto de estampillas para operaciones de crédito por los próximos 6 meses. <p>Medidas relacionadas con el empleo</p> <ul style="list-style-type: none"> - Están en estudio medidas frente al empleo propuestas por el Gobierno. <p>Otros</p> <ul style="list-style-type: none"> - Medidas flexibles para el pago de impuestos de las PYMEs y personas naturales (acuerdos de pago flexibles sin intereses ni sanciones).
<p>Perú</p>	<p>Impuestos directos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ampliación del plazo para el pago del impuesto sobre la renta de PYMEs y personas naturales de finales de marzo a finales de junio de 2020. - Devolución acelerada de saldos a favor del impuesto sobre la renta de personas naturales. <p>Impuestos indirectos</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ampliación del plazo de declaración y pago de IVA de PYMEs de marzo a abril. - Liberación de fondos acumulados para el pago anticipado de IVA. - Reducción de aranceles de importación al 0% para productos médicos durante el tiempo que dure la emergencia. <p>Medidas relacionadas con el empleo</p> <ul style="list-style-type: none"> - Subsidio temporal para pacientes incapacitados por el COVID-19. <p>Otros</p> <ul style="list-style-type: none"> - Creación de Fondo de Apoyo Empresarial para PYMEs cuyo objetivo es garantizar créditos para capital de trabajo, reestructurar y refinanciar sus deudas.
<p>Ecuador</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ampliación de plazo para el pago de impuestos que vencen en abril, mayo y junio de 2020. Según anuncio presidencial, se emitirá un decreto para conceder un plazo adicional de 6 meses.

Fuente: <http://www.oecd.org/tax/covid-19-tax-policy-and-other-measures.xlsm>

4. ANÁLISIS FUERZA MAYOR

La fuerza mayor o caso fortuito se define como “*el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto (...)*” (Código Civil, art. 64, art. 1° Ley 95 de 1890).

La jurisprudencia ha sostenido que deben presentarse los siguientes elementos para que se configure una fuerza mayor¹:

- (i) Externo: debe tratarse de un hecho externo al sujeto.
- (ii) Irresistible: que los efectos del hecho no puedan ser exitosamente enfrentados o detenidos por una persona común.
- (iii) Imprevisible: que escapa a las previsiones normales, que ante la conducta prudente de quien lo alega era imposible pronosticarlo o predecirlo, hechos súbitos, sorpresivos, insospechados.

Por su parte, frente al caso fortuito ha sostenido que, a diferencia de la fuerza mayor, se trata de un hecho interno, no porque nazca del fuero interno de la persona, sino porque proviene de la propia estructura de la actividad riesgosa, puede ser desconocido y permanecer oculto.

Dicho lo anterior, a continuación, analizaremos la posibilidad de invocar la fuerza mayor o caso fortuito con ocasión de la emergencia generada por el COVID-19 y de las medidas adoptadas para combatirlo, en los siguientes eventos:

A) *En materia contractual: ¿Puede invocarse la fuerza mayor para suspender o no cumplir con su obligación bajo el contrato?*

Si bien en principio, el COVID-19 y las medidas adoptadas para combatirlo cumplen con los requisitos de irresistibilidad e imprevisibilidad, por lo cual podría considerarse como una fuerza mayor justificativa de la suspensión o del incumplimiento del contrato -eximente de responsabilidad; habrá que analizar cada contrato en particular, en especial para determinar: (i) si la ley aplicable al contrato es la ley colombiana, de lo contrario, habrá que revisar si bajo la ley aplicable puede invocarse la fuerza mayor y cuáles son sus requisitos, y (ii) si las enfermedades o pandemias se incluyeron expresamente como causa de fuerza mayor, o si pueden entenderse incluidas dentro de la definición que se haya dado a la fuerza mayor, eventos en los cuales sería más fácil invocar la fuerza mayor. En su defecto, se requerirá de un mayor esfuerzo para invocarla.

A su vez, habrá que revisar si el COVID-19 o las medidas adoptadas para combatirlo (e.g., aislamiento preventivo obligatorio) han hecho imposible el cumplimiento del contrato para el deudor, caso en el cual sería procedente acudir a la figura de la fuerza mayor.

Determinado lo anterior, se deberá analizar si el hecho era conocido al momento de celebración del contrato, de manera tal que pueda considerarse como imprevisible. Así por ejemplo, cobra relevancia la fecha en que la OMS declaró el COVID-19 como pandemia (11 de marzo de 2020) momento a partir del cual se puede hablar de cierto grado de conocimiento del hecho y de previsibilidad de sus efectos. Sin embargo, a la fecha no es claro para el mundo su duración, sus

¹ Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia de 26 de febrero de 2004, Rad. 13833. CP. German Rodríguez Villamizar. Corte Suprema de Justicia, CS, Sentencia de 31 de agosto de 2011, Rad. 200602041-00.

efectos, ni los efectos derivados de las medidas para combatirlo, con lo cual consideramos que, aunque en menor medida, pueden presentarse hechos imprevisibles, aún después de que la OMS haya declarado al COVID-19 como pandemia.

B) *En materia tributaria: ¿Puede el contribuyente, responsable o agente de retención que ha incumplido con la obligación de presentar la declaración y pagar en la fecha establecida, invocar fuerza mayor o caso fortuito para exonerarse de la sanción por extemporaneidad y/o intereses de mora?*

La imposibilidad de presentar las declaraciones tributarias y realizar el respectivo pago a causa del COVID-19 o de las medidas adoptadas para combatirlo, podría ser considerada como un caso fortuito o fuerza mayor y, por ende, exonerar al contribuyente de la sanción por extemporaneidad o sanción por omisión, y de los intereses moratorios a que habría lugar, lo cual se tendría que analizar en cada caso particular.

Tanto la Corte Constitucional² como la misma DIAN³ han admitido la posibilidad de invocar el caso fortuito o fuerza mayor ante la imposibilidad de presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo legal. Para el efecto, el contribuyente deberá (i) solicitar el reconocimiento de la causal eximente de responsabilidad (caso fortuito o fuerza mayor⁴) y (ii) aportar las pruebas de su existencia, a partir de lo cual, la administración valorará dichas circunstancias.

Cabe anotar que, el caso fortuito o fuerza mayor podrán ser invocados en la medida en que se presente una imposibilidad de presentar la declaración y efectuar el pago. Así, por ejemplo, no habría lugar a invocar caso fortuito o fuerza por el aislamiento preventivo ordenado por el Gobierno, en los casos en que la declaración pueda ser presentada electrónicamente. A su vez, en relación con el pago, este podría ser efectuado en Bancos (los cuales podrían llegar a tener un horario especial, pero siguen abiertos) o también mediante el mecanismo del pago electrónico, con lo cual tampoco habría lugar a la configuración de un caso fortuito o fuerza mayor. Por el contrario, en los casos en que se deba presentar la declaración litográfica (e.g., el ICA en algunos municipios donde no está establecido el mecanismo virtual) podría haber lugar a invocar caso fortuito o fuerza mayor. También podría evaluarse su aplicación, en los casos en que la declaración no pueda ser presentada de forma virtual por no haber sido posible la actualización de la firma digital.

Toda vez que se trata de un tema probatorio, recomendamos recolectar las pruebas necesarias, y a su vez, llevar a cabo los mayores esfuerzos para cumplir con la respectiva obligación, tales como, el envío de la declaración al correo de notificaciones de la respectiva entidad, o la presentación de la declaración ante Notario Público (los cuales siguen prestando sus servicios con horario especial), a efectos de demostrar que se intentó por todos los medios cumplir con la obligación.

² Sentencias C- 690 de 1996, C-637 de 2000, C-231 de 2003.

³ Conceptos No. 088900 de 2000, No. 047496 de 2003, No. 702 de 2013.

⁴ Se ha considerado que, en el caso de agentes de retención, sólo se eximen de responsabilidad en el evento de fuerza mayor, ya que su obligación consiste únicamente en poner a disposición del Estado los recursos previamente retenido a los contribuyentes.

5. OTROS ANÁLISIS DE INTERÉS

A) *¿Cuál será el tratamiento de la depreciación de los activos fijos, ya que eventualmente por el tiempo de la emergencia no habrán generado renta?*

De acuerdo con lo establecido en el artículo 128 del Estatuto Tributario Nacional (“E.T.”), los contribuyentes obligados a llevar contabilidad podrán deducir la depreciación causada por el desgaste de los bienes usados en negocios o actividades productoras de renta.

Por su parte, para determinar la depreciación a nivel fiscal, se deberá atender a lo establecido en la técnica contable (vidas útiles, método, valor residual y tasa de depreciación). Sin embargo, en cuanto a la tasa de depreciación fiscal, si bien se deberá aplicar la establecida bajo la técnica contable, existe un límite máximo de tasa de depreciación permitida a nivel fiscal (art. 137 E.T.).

Ahora bien, con la contingencia del COVID-19 y la declaratoria de emergencia sanitaria, social y ecológica por parte del Gobierno, así como la adopción de la medida de aislamiento preventivo obligatorio, se produjo la suspensión de múltiples actividades generadoras de renta y, en consecuencia, la falta de uso de los activos fijos con estos mismos fines. Así, queda la pregunta de cómo será la deducibilidad de dichos activos de cara a la declaración de renta del año gravable 2020.

Al respecto, debemos indicar que, bajo la normativa contable, al analizar la Sección 17 de las NIIF para PYMES, se observa que la depreciación de un activo fijo solo se suspende cuando el mismo es dado de baja o se deprecia por completo. De esta forma, no es dable la suspensión temporal de la depreciación de un activo fijo cuando el mismo está en desuso. Sin embargo, es claro que cuando se utilizan mecanismos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser cero cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción; o por el contrario ser mayor por el deterioro que se causa con el paro de la máquina o equipo.

Teniendo en cuenta lo anterior, en nuestra opinión, deberá tenerse en cuenta lo que se determine según la técnica contable, a efectos de determinar si procede o no la depreciación a nivel fiscal.

A su vez, consideramos relevante tener en cuenta que el impuesto de renta es un impuesto de período (1° de enero a 31 de diciembre) en virtud de lo cual, si durante dicho período el activo fue utilizado para la generación de renta, consideramos que sería viable su depreciación, aunque por unos meses el activo no se hubiese utilizado.

Ahora bien, el activo afectado por fuerza mayor sería un activo excluible de la base de renta presuntiva, para el año 2020 a la tarifa del 0,5%.

B) *¿Las indemnizaciones por despido o bonificaciones por despido serán deducibles de renta?*

El numeral 2° del art. 105 del ET en su literal c) permite la deducción de las condenas laborales; ahora bien, cuando el pago se da en virtud de una terminación y pago voluntario, para el Consejo de Estado, estos pagos no son una contraprestación directa por el servicio, sino un resarcimiento

de perjuicios al trabajador, lo cual los haría no deducibles⁵, mientras que para la DIAN sí es posible deducir de la base del impuesto sobre la renta las sumas por concepto de indemnización o bonificación, ya que existe relación de causalidad entre el pago de las mismas y la actividad productora de renta, pues se generan con ocasión de una relación laboral.⁶

En relación con el concepto de necesidad, también exigido por el artículo 107 E.T. para la procedencia de la deducción, consideramos que es posible argumentarlo con base en las consecuencias económicas que ha traído la emergencia sanitaria, social y económica declarada a raíz del COVID-19, pues la terminación del contrato se efectúa como un mecanismo para evitar el fracaso de la compañía.

C) *Arrendamientos ¿Hasta qué punto los costos y gastos del bien inmueble serán deducibles si no se cobra arrendamiento por los meses de la emergencia? ¿El no cobro o cobro por valor inferior atendería con lo previsto en el artículo 90 ET?*

De acuerdo con lo previsto en el artículo 107 E.T. son deducibles las expensas realizadas durante el año gravable en el desarrollo de la actividad productora de renta que sean necesarias, proporcionales y tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Y sin importar que durante los meses que dure la emergencia podría no generarse renta para el arrendador, en nuestra opinión, dado que el impuesto de renta es un impuesto de periodo (1° de enero a 31 de diciembre), los costos y gastos generados durante todo el año -incluyendo los del período en que no sea cancelado el canon por parte del arrendatario- serían deducibles del impuesto sobre la renta para el arrendador, en la medida que se incurrió en ellos para la generación de renta en el período, y son necesarios, proporcionales y guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Por su parte, en relación con la aplicación del artículo 90 E.T., el cual exige que el valor cobrado por servicios debe ser a valor comercial, ante la posibilidad de no efectuar un cobro del canon, o efectuarlo por un valor inferior, es preciso indicar que no ha habido un pronunciamiento formal por parte del Gobierno. Sin embargo, si tenemos en cuenta que la situación actual es excepcional y verdaderamente justifica la disminución o no cobro del canon de arrendamiento, lo más aconsejable será fundamentar dicha decisión y conservar todos los soportes de la misma en que esto atiende al promedio comercial, teniendo en cuenta el gremio en general, así como los demás arrendadores para inmuebles del mismo sector y de similares características. De esta forma, se podrá justificar que la disminución del canon no obedeció a una conducta deliberada sino a una respuesta generalizada del sector y en atención a la declaratoria de emergencia sanitaria, social y ecológica.

Ahora bien, en cuanto al IVA, éste debe ser sobre valor comercial; y de otorgarse un descuento condicionado, igualmente debe haberse causado sobre el total de la factura; no consideramos procedente emitir una nota crédito sobre un servicio prestado, sino que el descuento se debe otorgar en la misma factura.

⁵ Consejo de Estado. Sentencia 20347 del 23 de febrero de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez.

⁶ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 94762 de 2000; Concepto 60950 de 2010; Concepto 1514 de 2012 y Concepto 411 de 2014.

D) ¿Los intereses presuntivos se deben causar a la tasa DTF a 31 de diciembre de 2019?

Habiéndose reducido la tasa DTF para el año, debiera poderse predicar un interés presuntivo por deudas a socios o sociedades de la que se es accionista, inferior a la certificada a 31 de diciembre de 2019 (año inmediatamente inferior al gravable) no obstante lo consagrado en el art. 35 del E.T.

E) ¿Se facilita la provisión o castigo de cartera?

En principio, no se ha variado la norma tributaria (E.T., arts. 145 y 146) y su reglamentación en cuanto al vencimiento de la cartera para su deducibilidad. Pero, para el sector financiero, la Circular 007 de 2020 permite desacumular el componente individual contracíclico de las provisiones, así como la provisión general para sufragar el gasto neto en provisiones individuales que se origine en un periodo de 120 días calendario a partir de la entrada en vigencia de la Circular.

Con estas medidas la Superintendencia Financiera busca mitigar de forma preventiva los efectos que sobre el portafolio de créditos de empresas y hogares se pueda originar en virtud de la coyuntura, con el fin de que una vez superada la situación que originó la emergencia continúe el desarrollo sostenible de la actividad crediticia.

F) ¿Cómo efectuar los ajustes para precios de transferencia?

- Se considera posible realizar ajustes en las políticas de tasa y calificación de riesgo en las operaciones de crédito con vinculados del exterior, con las pruebas de cómo han disminuido las tasas de mercado por efectos del COVID-19.
- Igualmente se podrá ajustar con métodos como el de costo adicionado, partiendo de que los costos fijos en buena medida se mantienen.

Esperamos sea de utilidad,

VM LEGAL S.A.S.