

Circular VM Legal No. 34



TRIBUTARIO

- Se define el valor de UVT para el año 2022.
- Los pagos por desplazamiento, permanencia y viajes en favor del contratista son un ingreso gravado.
- No son susceptibles de devolución los saldos a favor en IVA originados en retenciones practicadas a entidades sin residencia en el país.
- El documento soporte debe transmitirse en la fecha de la operación.

JURISPRUDENCIA

- Ingresos por explotación de intangibles son base gravable de ICA
- Son deducibles los intereses por préstamos para la compra de acciones.
- La prima en colocación de acciones que se destine a enjugar pérdidas está gravada con el impuesto de renta y ganancia ocasional.
- La expresión “*trabajadores independientes*” incluye a aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo.
- Son deducibles las indemnizaciones pagadas directamente por el transportador a sus clientes
- Las obras de mantenimiento que impliquen las actividades de construcción aplican la base gravable especial de IVA.
- Definición de actividad comercial para efectos de ICA podría incluir los dividendos percibidos por accionistas.

OTROS

- La prima en emisión de acciones no está sujeta a inscripción en la Cámara de Comercio.
- El software desarrollado internamente por una PYME que no cumpla con las condiciones para ser reconocido como intangibles en los estados financieros deben ser reconocidos como gastos.

Los ingresos obtenidos por explotación de intangibles hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio

Para el Consejo de Estado, la explotación de una marca es una actividad comercial, independientemente de que las regalías provengan de un activo fijo, pues los ingresos que se excluyen de la base gravable del impuesto de industria y comercio son los provenientes de la venta de activos fijos, pero no los percibidos por su utilización o negociación.

(Consejo de Estado, Sentencia del 29 de julio de 2021. Exp. 24689)

Son deducibles los intereses por préstamos para la compra de acciones.

El Consejo de Estado anula el Oficio No. 005739 de 2019 en el cual la DIAN establecía que estas expensas aún en los casos en que la sociedad adquirida se fusione con la adquiriente no son deducibles del impuesto sobre la renta, señalando que la procedencia de esta deducción debe ser analizada para cada caso en concreto, verificando que dicha expensa tenga una relación de causalidad con la actividad productora de renta, de igual forma, indicó que no existe en la ley una prohibición expresa frente a la deducibilidad de estos intereses.

(Consejo de Estado, Sentencia del 29 de julio de 2021. Exp. 25346)

Debe verificarse la relación de causalidad de dicha expensa con la actividad productora de renta.

LA PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES QUE SE DESTINE A ENJUGAR PÉRDIDAS ESTÁ GRAVADA CON EL IMPUESTO DE RENTA.

De acuerdo con lo señalado por la Sala, para que la prima en colocación de acciones conserve su carácter de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, debe cumplir con la condición establecida en el artículo 36 del E.T., que dispone que este concepto debe ser contabilizado en la cuenta de “*superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo*”, no que se distribuya como dividendo a los socios, como sucede cuando se compensan pérdidas, pues en el momento en que se dé tal enjugamiento, será considerado ingreso gravado.

(Consejo de Estado, Sentencia de octubre de 2021, Exp. 2515)

La expresión “trabajadores independientes” en materia fiscal y de seguridad social incluye a aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo.

Se concluye que dentro de la expresión trabajadores independientes se encuentran aquellos que no cuentan con un contrato de trabajo o en una relación legal o reglamentaria, pero que ostentan capacidad de pago para financiar el sistema, de los que se destacan los comerciantes, rentistas de capital, propietarios de empresas, entre otros.

(Consejo de Estado, Sentencia del 21 de noviembre de 2021, Exp. 24719)

LA DIAN DEFINE EL VALOR DE UVT PARA EL AÑO 2022

Mediante la Resolución No. 000140 de 2021, el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales – DIAN establece el valor de UVT para el 2022 en \$38.004 pesos.

(DIAN, Resolución No. 000140 de 2021)

Los pagos por desplazamiento, permanencia y viajes a favor del contratista son ingreso sujeto a retención

Se indicó que, en un contrato de servicios en el cual no existe una relación laboral y que para su ejecución se requiere el pago de transporte y similares, dichos gastos no pueden catalogarse como viáticos y por lo tanto son un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios, sometido a retención en la fuente sobre el valor total del pago o abono en cuenta.

(DIAN, Oficio 1266 del 12 de agosto de 2021)

Son deducibles del impuesto de renta las indemnizaciones pagadas directamente por el transportador a sus clientes por riesgos no cubiertos por la póliza de seguro o por montos que debería asumir la parte asegurada

El Consejo de Estado estipula que en efecto son deducibles las indemnizaciones pagadas por una empresa transportadora cuando se cumple con los requisitos generales de deducibilidad bajo los criterios explicados en la Sentencia de Unificación No. 2020CE-SUJ-4-005, teniendo en cuenta que:

- Estas indemnizaciones guardan una relación de causalidad con la actividad lucrativa, al incurrir en ellas para desempeñar su actividad empresarial.
- Estos gastos son necesarios para realizar la actividad generadora de renta, aún cuando la operación comercial pudiera continuar sin incurrir en él.
- El hecho que la compañía tuviera contratadas pólizas de seguro para cubrir los riesgos no implica que las indemnizaciones no sean deducibles, pues se debe tener en consideración las circunstancias fácticas y de mercado por las cuales es deducible el gasto, en este caso, porque dichas expensas obedecían a riesgos no cubiertos por la póliza o a montos de indemnización que resultaban inferiores a la cuantía asegurada.

(Consejo de Estado, Sentencia del 12 de agosto de 2021, Exp. 25152)

No son susceptibles de devolución los saldos a favor que liquiden los responsables de IVA en su declaración cuando este saldo sea originado por retenciones practicadas a personas o entidades sin residencia o domicilio en el país

En una consulta realizada a la DIAN, se cuestionó si es procedente la devolución de saldos a favor relacionados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas que hayan sido generados como consecuencia de retenciones practicadas por pagos realizados por concepto de prestación de servicios a no residentes.

Frente a dicha consulta, la DIAN señaló que en términos generales dichos IVAS generados por retenciones practicadas a no residentes, no son susceptibles de ser solicitados en devolución, al no encontrarse dichas operaciones entre las señaladas taxativamente en el artículo 850 del E.T., debiendo entonces el responsable imputar dichos saldos a favor en la declaración del siguiente periodo gravable en los términos del artículo 815 E.T.

Sin embargo, VM LEGAL no comparte la posición asumida por la DIAN, teniendo en cuenta que no es posible que una retención practicada a un no residente pueda resultar en saldo a favor imputable por el agente retenedor en las declaraciones posteriores.

(DIAN, Oficio 1073 del 15 de julio de 2021)

Definición de actividad comercial para efectos de ICA podría incluir los dividendos percibidos por accionistas

El Consejo de Estado unifica la jurisprudencia sobre el alcance del concepto de “actividad comercial” a efectos del impuesto de industria y comercio, señalando que en el caso de la remisión al Código de Comercio efectuada por los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, se considera que una actividad es comercial cuando el sujeto pasivo la ejerce de manera empresarial.

La Sala precisa que, para verificar que se realiza una actividad comercial gravada en el ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales, deberá determinarse si se desempeña con carácter empresarial la participación en los fondos propios de personas jurídicas mercantiles, percibiendo a cambio una remuneración económica, ya sea a título de dividendos u otros derechos apreciables en dinero conferidos por la entidad a quienes ostenten la calidad de socios o accionistas, de ser este el caso, el ingreso obtenido estará gravado con ICA, sin que para

La prima en emisión de acciones no está sujeta a inscripción en la Cámara de Comercio

La prima en emisión de acciones es un concepto que surge cuando se suscriben acciones de la sociedad por un valor mayor al nominal, concepto que al no hacer parte del capital no está sujeto a inscripción en cámara de comercio, sin perjuicio, de que cuando se constituya o se aumente la cuenta del patrimonio denominada “prima de emisión de

estos efectos sea determinante el objeto social, la condición de activo fijo, ni la profesionalidad o habitualidad con la cual se lleven a cabo las inversiones.

(Consejo de Estado, Sentencia del 2 de diciembre de 2021, Exp. 23424)

acciones” se cause el impuesto de registro.

(Superintendencia de Sociedades, Oficio 220-103001 del 4 de agosto de 2021)

Para determinar el límite máximo de rentas exentas y deducciones en la depuración de renta líquida gravable de las personas naturales se deben considerar las 5.040 UVT anuales y no las 420 UVT mensuales

La Sección Cuarta del Consejo de Estado decidió la nulidad en única instancia del parágrafo 3 del artículo 1.2.4.1.6 del Decreto 1625 de 2016, norma que estipulaba la depuración de la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta percibidos por las personas naturales por concepto de las rentas de trabajo, las rentas exentas y deducciones, las cuales no podían superar los límites particulares que establezca cada uno de esos beneficios fiscales, ni el límite porcentual del 40% o el valor absoluto de 5.040 UVT anuales, es decir 420 UVT mensuales.

Frente a lo anterior, la sala concluyó que la aplicación del límite de 420 UVT mensuales para retenciones en la fuente sobre aportes a cuentas AFC y Fondos de Pensiones que superen ese límite restringiría los beneficios asociados a dichos aportes. Es así como, la Sala estimó que la norma reglamentaria acusada conllevaría un efecto inequitativo para ese segmento de ahorradores y declaró el aparte “es decir cuatrocientos veinte (420) UVT” como nulo.

(Consejo de Estado, Sentencia del 28 de octubre de 2021, Exp. 24047)

(DIAN, Oficio No. 1083 del 16 de julio de 2021)

El documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura debe transmitirse en la fecha de la operación

La DIAN considera que el documento soporte debe ser generado y transmitido para su validación en un mismo momento esto es, al efectuar la operación de venta o prestación de servicios, en atención a lo señalado en el

El software desarrollado internamente por una PYME que no cumpla con las condiciones para ser reconocido como intangible en los estados financieros deben ser reconocidos como gastos

De acuerdo con el marco técnico normativo de las NIIF para Pymes, no todos los intangibles cumplen los criterios para ser reconocidos como activos intangibles en los estados financieros, como es el caso de los desembolsos realizados para intangibles generados internamente, en sus etapas de investigación y desarrollo, estos deben ser reconocidos como

artículo 616-1 del E.T. y el artículo 1.6.1.4.12. del DUT.

(DIAN, Oficio 1119 del 22 de julio de 2021)

gastos en los estados financieros, y no pueden ser capitalizados como activos en los estados financieros.

(Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Concepto 0386 del 25 de agosto de 2021)

Las obras de mantenimiento que impliquen las actividades de construcción aplican la base gravable especial para los contratos de construcción de bien inmueble

La Sala reitera la posición de que dicha base gravable especial aplica cuando el contribuyente ejecute servicios propios de un contrato de construcción y no solo cuando construye de forma directa o indirecta obras, sino en general, cuando ejecuta obras inherentes a este tipo de contratos de construcción como electricidad o plomería siempre y cuando, estas obras cuando sean retiradas causen un detrimento al inmueble.

Bajo estos argumentos, se determinó que por las características de los bienes añadidos por el contribuyente como mezcla asfáltica y la naturaleza de los bienes inmuebles (vías y carreteras) la remoción de estos elementos implicaría que la obra pierda su funcionalidad, configurándose entonces las características propias de un contrato de construcción, independientemente de que el contrato tenga la denominación de “mantenimiento” y no de construcción.

(Consejo de Estado, Sentencia del 4 de marzo de 2021, Exp. 23428)

República de Panamá introduce adecuaciones al tratamiento de Registro Contables

1. CONTEXTO Y ANTECEDENTES:

La República de Panamá, desde la promulgación de la Ley Nro. 52 del veintisiete (27) de octubre de 2016 estableció las obligaciones de: **i)** llevar registros contables y **ii)** mantener su respectiva documentación de respaldo para todas las Personas Jurídicas que no realizaran operaciones que se perfeccionaran, consumieran o surtieran sus efectos dentro del territorio panameño, en los siguientes términos:

Aspectos principales de la Ley Nro. 52 del veintisiete (27) de octubre de 2016

Obligados

Esta disposición entró a regir en 2016 para todas las personas jurídicas no realicen operaciones que se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos dentro del territorio panameño, entendiéndose por persona jurídica toda **sociedad anónima, de responsabilidad limitada o de cualquier otro tipo con fines mercantiles, así como la fundación de interés privado, constituida y vigente de acuerdo con las leyes de la República de Panamá.**

	Grupo de Obligados Nro.1	Grupo de Obligados Nro. 2
Tipos de Obligados de acuerdo a su actividad	<ul style="list-style-type: none"> Personas Jurídicas dedicadas exclusivamente a ser tenedoras de activos. 	<ul style="list-style-type: none"> Personas Jurídicas que realicen actos de comercio fuera de la República de Panamá. O Personas jurídicas no cubiertas por el tipo de obligados Nro. 1
Criterios dispositivos	<ul style="list-style-type: none"> Espacio físico de custodia: La norma permite que los registros contables y documentación de respaldo reposen en los siguientes espacios físicos a discreción de sus órganos de administración: i) En las oficinas del agente residente; ii) En la República de Panamá o iii) Fuera de la República de Panamá. Medios aceptados para llevar los registros: Son admisibles los registros de contabilidad realizados manualmente en libros o por medios electrónicos o por medios tecnológicos, siempre que los mismos, permitan impresión de la información. 	
Obligaciones generales y/o comunes:	<ul style="list-style-type: none"> A partir de la promulgación de la norma (año 2016), los obligados deberán llevar registros contables y mantener su documentación de respaldo. Mantener y tener disponibles los registros contables y la documentación de respaldo por un periodo mínimo de cinco (5) años, contados a partir de: i) el último día del año calendario dentro del cual las transacciones para las que aplican los registros fueron completadas o ii) el último día del año calendario en el cual la persona jurídica cese sus operaciones. 	
Obligaciones Particulares de acuerdo al espacio físico donde reposan los registros contables.	Registros contables fuera de las oficinas del agente residente	Registros contables fuera de la República de Panamá
	<ul style="list-style-type: none"> Informar al agente residente: i) dirección física donde reposan los registros contables y documentación de respaldo y, ii) nombre y datos de contacto de la persona que custodia los mismos. Informar al agente residente por escrito, cualquier cambio en la información del punto anterior, en un periodo no mayor a quince (15) días hábiles contado a partir de la fecha en que se aprobó el cambio respectivo. 	<ul style="list-style-type: none"> Proporcionar la información de los registros contables y documentación de respaldo al agente residente, previo requerimiento de autoridad competente en un periodo no mayor a quince (15) días hábiles a partir de la notificación del requerimiento de información al agente residente. Cuando registros contables y documentación de respaldo se encuentren en idioma diferente al español y sean requeridos por la autoridad competente, el obligado deberá suministrar la traducción al español por traductor público autorizado de la República de Panamá.

	Tipo de Obligados Nro.1 - PJ exclusivamente tenedoras de activos.	Tipo de obligados Nro. 2- PJ que realicen actos de comercio fuera de la República de Panamá y otras.
Obligaciones particulares de acuerdo al tipo de obligado.	<ul style="list-style-type: none"> Los registros contables deberán contener datos que indiquen clara y precisamente i) las operaciones comerciales de las personas jurídicas; ii) los activos, pasivos y patrimonio; iii) que permitan determinar la situación financiera de la Persona Jurídica y iv) preparar estados financieros de dicha persona jurídica, lo anterior sin exigencia de que los mismos sean suscritos por contador público autorizado. Proporcionar información que demuestre el valor de los activos que mantienen y los ingresos que se perciban de dichos activos, cuando sea requerido por la autoridad competente. 	<ul style="list-style-type: none"> Los registros contables deberán contener datos que indiquen clara y precisamente i) las operaciones comerciales de las personas jurídicas; ii) los activos, pasivos y patrimonio; iii) que permitan determinar la situación financiera de la Persona Jurídica y iv) preparar estados financieros de dicha persona jurídica. Los registros contables deberán contener un libro Diario y un libro mayor, cuando sea requerido por la autoridad competente.
Requisitos especiales de los registros contables para el Tipo de obligados Nro. 2 - PJ que realicen actos de comercio fuera de la República de Panamá y otras.	<ul style="list-style-type: none"> Los obligados de este tipo que lleven sus registros contables y documentación respaldo dentro de la República de Panamá, deberán hacerlo: i) bajo los lineamientos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y que emita el consejo de Normas de Contabilidad (IASB) y, ii) deben ser preparados y refrendados por un contador Público Autorizado de la República de Panamá. Los obligados de este tipo que lleven sus registros contables y documentación de respaldo fuera de la República de Panamá, podrán llevar los mismos de acuerdo a las normas contables de aplicación en la jurisdicción en donde los registros contables se llevan de acuerdo con las NIIF y ii) deben ser preparados y refrendados por un Contador Público autorizado, de acuerdo con las normas aplicables en la jurisdicción en donde se lleven los registros. 	
Sanciones	<p>La persona jurídica que no cumpla con las obligaciones establecidas en la Ley 52 de 2016, será sancionada con multa de B/. 1,000.00 y multa de B/.100.00 por cada día que transcurra sin que se subsane el incumplimiento.</p>	

2. ADECUACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 254 DE 2021 RESPECTO DEL TRATAMIENTO DE LOS REGISTROS CONTABLES IMPLEMENTADO DESDE LA LEY 52 DE 2016.

En la actualidad, con la promulgación de la Ley 254 del once (11) de noviembre de 2021 se introdujeron adecuaciones en la legislación panameña en materia de transparencia fiscal internacional y de prevención de blanqueo de capitales, el financiamiento del terrorismo y el financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva, modificando parcialmente las disposiciones de la Ley 52 de 2016, a través del establecimiento de obligaciones y requisitos adicionales respecto de los Registros Contables:

- Los obligados establecidos desde la ley 52 de 2016, deberán **proporcionar anualmente al agente residente a más tardar el 30 de abril**, los registros contables o la copia de los registros contables relativos al periodo fiscal que haya culminado a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

Aspectos a tener en cuenta respecto de esta obligación:

- El contenido de los registros contables a suministrar se plasmó en los mismos términos de la Ley 52 de 2016, así:

Tipo de Obligados Nro.1 - PJ exclusivamente tenedoras de activos.	Tipo de obligados Nro. 2- PJ que realicen actos de comercio fuera de la República de Panamá y otras.
Documento que contenga: i) El valor de los activos; ii) Ingresos que generan dichos activos y; iii) Los pasivos relativos a dichos activos. Lo anterior puede estar contenido en un balance general.	Los registros contables deberán contener un libro Diario y un libro mayor.

- Bajo los parámetros de la ley 254 de 2021, no se exige que los registros contables o la copia de los mismos a suministrar al agente residente lleven la firma de un contador Público autorizado en la República de Panamá o en la jurisdicción donde se lleven los mismos.
- Para el caso de las **personas jurídicas incorporadas antes de la entrada en vigor de la Ley 254 del once (11) de noviembre de 2021**, estas tendrán un plazo de seis meses, contado a partir de su entrada en vigor, para entregar al agente residente los registros contables o las copias de los registros contables, para ser mantenidos en las oficinas del agente residente dentro de la República de Panamá.
- Para **personas jurídicas suspendidas** en el Registro Público antes de la entrada en vigor de la presente ley, **para ser reactivadas** deberán suministrar a su agente residente los registros contables o las copias de los mismos.
- Se encuentran **exceptuadas** de esta obligación: **i)** Las Personas jurídicas que estén listadas en una bolsa de valores local o internacional reconocida; **ii)** las que sean de propiedad de un organismo internacional, multilateral o de un Estado, **iii)** los armadores o fleteadores de naves inscritas exclusivamente bajo servicio

internacional de la Marina Mercante del a República de Panamá, **iv)** Personas jurídicas que realicen operaciones comerciales dentro de la República de Panamá.

- Para efectos del **trámite de disolución de un obligado**, se deberá suministrar al agente residente los registros contables o sus respectivas copias de los últimos cinco (5) años para que dicho trámite proceda.
- **Las sanciones** por incumplir esta obligación consisten en: **i)** multas a la persona jurídica de US\$5,000.00 a US\$1,000,000.00; **ii)** la suspensión de los derechos corporativos de la persona jurídica; y **iii)** la imposibilidad de inscribir cualquier tipo de documento en el Registro Público y obtener certificados emitidos por dicho Registro. Además, el agente residente está obligado a renunciar como tal respecto a la persona jurídica que incumpla.
- Para efectos del **espacio físico de los registros contables originales**, los mismos podrán reposar en los siguientes espacios físicos a discreción de sus órganos de administración: **i)** En las oficinas del agente residente; **ii)** fuera de las oficinas del agente residente en la República de Panamá o **iii)** Fuera de la República de Panamá, debiendo en los últimos dos casos, proporcional al agente residente **anualmente y por escrito:**
i) el nombre y los datos de contacto de la persona que mantiene los registros contables originales y la documentación de respaldo bajo su custodia y **ii)** al igual que la dirección física donde estos están.
- Cuando exista un requerimiento por parte de la autoridad competente, adicional a los registros contables o a las copias de los registros contables, los obligados deberán proporcionar al agente residente la documentación de respaldo de los registros contables **dentro del tiempo establecido por la autoridad competente.**
- Los registros contables serán aquellos que indiquen de forma clara y precisa las operaciones de la persona jurídica, sus activos, pasivo y patrimonio, así como que sirvan para determinar la situación financiera con exactitud razonable en todo momento y **permitan la elaboración de estados financieros, entendiendo por estados financieros aquellos compuestos por el balance General, el estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujo de efectivo y las notas a los estados financieros.**

Esperamos que esta información sea de su utilidad,

VM LEGAL S.A.S.

*El presente documento es de carácter informativo y tiene como único fin la actualización a nuestros clientes sobre temas de interés; por lo tanto no constituye una opinión legal, concepto o asesoría de ningún caso particular por parte de VM Legal.