



cutting through complexity™

**KPMG en Colombia** se complace en entregar contenido relevante en temas legales y tributarios de acuerdo con los nuevos estándares otorgados por el gobierno y las entidades reguladoras. Consúltelo bimestralmente e inscribase en [www.kpmg.com.co](http://www.kpmg.com.co) para recibirlos totalmente gratis.



2015

Boletín Legal Tributario

MAY - JUN

## Novedades Tributarias

### I. DOCTRINA TRIBUTARIA RELEVANTE

#### **Cambio de posición doctrinal de la DIAN respecto de la verificación de los aportes al sistema de seguridad social para trabajadores independientes**

Como contexto conviene recordar que con fundamento en el Decreto 1703 de 2002, la verificación de los aportes al sistema de seguridad social como requisito para la deducibilidad del gasto, sólo debía efectuarse cuando el contrato de prestación de servicios tuviera una duración superior a 3 meses, lineamiento que había acogido la DIAN en su doctrina.

Sin embargo, mediante el concepto 0404 del 5 de mayo de 2015, dio por modificada su posición en el sentido de señalar que **independientemente de la duración del contrato**, los empleadores están en la obligación de verificar que el trabajador independiente haya efectuado los

correspondientes aportes, sustentado en un , la DIAN apoyada en un concepto del Ministerio de salud y protección social, mediante el cual consideran tácitamente modificado el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 por el Decreto 797 de 2013.

Si bien los pronunciamientos previos de la DIAN ampararían las actuaciones anteriores y muy especialmente las ya consolidadas en el año 2014, es indispensable tener en cuenta que con este pronunciamiento la DIAN estaría exigiendo la verificación de los aportes al sistema de seguridad social para trabajadores independientes. Cualquiera que fuere su duración, so pena de la no deducibilidad del correspondiente gasto.

#### **Las tarifas de retención en la fuente por pagos al exterior, no fueron modificadas por la Ley 1739 de 2014**

Como contexto es de recordar que la Ley 1739 de 2014 adicionó un párrafo transitorio al artículo 240 del Estatuto Tributario, a través del cual determinó un progresivo aumento de las tarifas para rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento, del 39% al 43%, por los años fiscales 2015 a 2018.

Respecto del alcance de esta disposición, algunos intérpretes apuntaron a señalar que el incremento tarifario afectaba los pagos al exterior a no residentes o no domiciliados y que en consecuencia debía aplicarse retención del 39% para el año 2015 en vez del 33% que venía aplicándose.

Sin embargo, en oposición a lo anterior, otra corriente interpretativa, de la cual hicimos parte, consideramos que las retenciones a extranjeros sin residencia o domicilio en el país por servicios prestados en Colombia previstas en los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario se mantenían incólumes, primero porque la ley en parte alguna determinó la modificación de tales tarifas, segundo porque tampoco ordenó que las referencias del ordenamiento tributario a la tarifa del 33% se entendieran efectuadas a las nuevas tarifas progresivas, como si lo hizo en precedentes reformas tributarias y, tercero, porque la modificación fue focalizada en el artículo 240 ibídem que regula la tarifa del impuesto sobre la renta para sociedades nacionales y extranjeras.

Si bien la retención en la fuente constituye un mecanismo anticipado de recaudo del impuesto, no es per se el impuesto mismo, de manera

que no necesariamente debe coincidir la tarifa de retención en la fuente con la del impuesto.

Bajo tales premisas, las tarifas progresivas del 39% al 43% únicamente resultaban aplicables respecto de extranjeros sin residencia o domicilio en el país obligados a presentar declaración de renta y complementarios, lo que de acuerdo con el artículo 592 del Estatuto Tributario ocurre cuando la totalidad de sus ingresos no hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411 ibídem, como sería el caso de una enajenación de activos poseídos en Colombia, cuya operación es sometida únicamente a retención del 14% prevista en el artículo 414 del ordenamiento tributario o sencillamente en eventos en los cuales no se aplicó retención en la fuente por no tener el comprador la calidad de agente de retención en Colombia.

Como resultado de las interpretaciones en comento, el proceder de los agentes de retención no fue uniforme, mientras algunos continuaron practicando retención en la fuente a las tarifas que venían aplicándose, esto es al 33% o 10 en el caso de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, otros optaron por retener a la tarifa del 39% mientras se emitía un pronunciamiento por parte de la autoridad de impuestos.

Pues bien, mediante concepto 11676 del 23 de abril de 2015, la autoridad tributaria se pronunció sobre el particular, privilegiando la segunda interpretación, esto es el mantenimiento de las tarifas sobre pagos al exterior, bajo la consideración que la tarifa progresiva del impuesto sobre la renta establecida en el artículo 28 de la Ley 1739 de 2014, para sociedades y

entidades extranjeras por rentas obtenidas directamente el país que no sean atribuibles a un establecimiento permanente, no modificaba las tarifas de retención en la fuente consagradas en los artículos 408 a 415 del E.T.

Señala la doctrina de la DIAN que tal modificación no afectó las tarifas de retención preestablecidas, como quiera que para tal efecto se requería que el legislador las hubiera modificado.

Con este pronunciamiento se cerró la discusión en torno al tema, quedando confirmado que las tarifas progresivas de 39%, 40%, 42%, y 43%, aplicables a los años 2015, 2016, 2017 y 2018 respectivamente, tendrán efecto cuando en virtud del art. 592 del E.T., la sociedad o entidad extranjeras estén obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta, sin perjuicio de las excepciones contenidas en los tratados internacionales.

Considerando que algunos agentes de retención aplicaron la tarifa del 39% sobre los pagos al exterior, resulta claro que se configuraron retenciones en exceso que pueden válidamente ser recuperadas por quienes resultaron afectadas con las mismas, para lo cual debemos recordar que el procedimiento es el previsto en el Decreto 1189 de 1988, acorde con el cual el agente retenedor puede reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, lo cual podrá descontar en el mismo período en el cual el agente retenedor efectúe el respectivo reintegro, de las retenciones en la fuente por declarar y consignar.

### **Aplicación de la retención en la fuente del 33% a extranjeros sin residencia en Colombia, independientemente de que las rentas provengan de una relación laboral**

Como premisa, es de tener en cuenta que acorde con la Ley 1607 de 2012, la retención en la fuente establecida en los artículos 383 y 384 del Estatuto Tributario, es aplicable a los pagos o abonos en cuenta efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados, dentro de la cual quedan comprendidos los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria.

Pues bien, importante destacar que los precitados artículos, fueron reglamentados por el Decreto 099 de 2013, en cuyo artículo 1 parágrafo se determinó **que las personas naturales que NO pertenezcan a la categoría de empleados, cuyos pagos provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, estarían sometidos a la retención en la fuente que resulte de aplicar a dichos pagos la tabla del artículo 383** ibídem.

Sin embargo, el pasado 21 de abril, la DIAN mediante concepto 100208221-517 al analizar la retención en la fuente aplicable a un extranjero no residente en el territorio nacional por concepto de ingresos provenientes de una relación laboral, se pronunció en el sentido de que debe aplicársele la retención en la fuente del 33% prevista en el artículo 408 del ordenamiento tributario.

Señala esta doctrina que no es posible aplicar la retención en la fuente prevista en el Decreto 99 de 2013 para las personas naturales extranjeras no residentes, independientemente de que las rentas sean de naturaleza laboral, bajo el argumento que el decreto sólo aplica

para aquellos clasificados dentro de la categoría de empleados a que se refiere el artículo 329 del Estatuto Tributario, lo cual se encuentra referido a personas naturales residentes.

Bajo estas premisas, la DIAN no toma en consideración la previsión contenida en el parágrafo 1 del artículo 1 del Decreto en mención a cuyas voces, la retención aplicable a personas naturales que no pertenezcan a la categoría de empleados, sobre pagos que provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, es la laboral.

### **Tratamiento del crédito mercantil, amortización o mayor valor del costo fiscal**

Como punto de partida debemos hacer remembranza de que la Ley 1607 de 2012 modificó el tratamiento del crédito mercantil en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales o extranjeras derivado de operaciones perfeccionadas con posterioridad al 1° de enero de 2013 y de contratos suscritos con antelación al 1 de enero de 2013, cuyo perfeccionamiento haya estado sujeto a la decisión de autoridad gubernamental competente en virtud de trámites iniciados antes del 31 de diciembre de 2012.

Respecto de tales créditos mercantiles, determinó la norma que el gasto por amortización es deducible, siempre y cuando se pruebe el demérito materia de amortización con el respectivo estudio técnico.

Adicionalmente prevé la disposición que el crédito mercantil que no sea materia de amortización, integrará el costo fiscal para quien lo tenga respecto de la inversión correspondiente.

Pues bien, bajo tal contexto, se pronunció la DIAN mediante concepto 1010208221- 440 del 26 de marzo de 2015, puntualizando los siguientes aspectos:

- El estudio técnico deberá realizarse en cada año gravable en que se pretenda tomar la deducción por amortización.
- La amortización del demérito que sea demostrado debe efectuarse en el término previsto para el efecto en el artículo 143 del Estatuto Tributario, esto es mínimo en cinco (5) años, a menos que se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio, debe hacerse en un lapso menor.
- En caso de probarse el demérito en el correspondiente año gravable será deducible la alícuota de amortización determinada, y en caso que esto no ocurra este valor hará parte del costo fiscal respecto de la inversión.

Aunque no precisa la Doctrina de la DIAN el momento en que debería pasar el crédito mercantil a ser parte del costo fiscal de la inversión, del pronunciamiento en comento, parece desprenderse que sólo al momento de una eventual enajenación podría darse tal situación, pues no puede tener otro significado el señalamiento de que el estudio técnico debe realizarse en cada año gravable en que se pretenda tomar la deducción por amortización, pues ello implicaría que potencialmente cada año puede aparecer el demérito, de manera que bajo tal interpretación, mientras se tenga el crédito mercantil, no sería posible trasladarlo al costo fiscal.

Sin embargo, creemos que este tema no puede resolverse mediante doctrina de la DIAN, es de esperarse que el Gobierno Nacional emita la correspondiente reglamentación a

través de la cual se determinen en el marco de la ley los parámetros para la debida aplicación de la disposición.

## **II. JURISPRUDENCIA RELEVANTE**

### **Procedencia de amortizar pérdidas fiscales generadas en el CREE con antelación a la vigencia de la Ley 1739 de 2014**

Acorde con el comunicado de prensa de la Corte Constitucional de mayo 20 de 2014, entendemos que esta alta corporación en sentencia C-291 de 2015 declaró la exequibilidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, modulándola al entendimiento de que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto sobre la renta para la equidad CREE, podrán compensarse en tal gravamen de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Resulta muy importante este precedente jurisprudencial, si se tiene en cuenta que la Ley 1739 de 2014, había determinado expresamente que podrían compensarse las pérdidas fiscales incurridas por los contribuyentes del CREE a partir del año gravable 2015, lo cual significaba que las pérdidas generadas durante los años 2013 y 2014 no iban a poder amortizarse.

Bajo este supuesto, las compañías que habiendo generado pérdidas fiscales en el año 2013, no las hubieren amortizado, podrían evaluar la posibilidad de corregir la declaración, previa revisión y/o habilitación de los términos previstos para el efecto.

Si bien las consideraciones para reconocer la compensación de las pérdidas fiscales generadas en el CREE para la depuración de la base gravable, pese a que la Ley 1607 no lo hubiere contemplado, podrían resultar

igualmente válidas respecto de los excesos de renta presuntiva generados en el CREE, entendemos que el pronunciamiento de la alta corporación no las consideró expresamente, condiciones en las cuales tendrían que regularse por la previsión contenida en la Ley 1739 de 2014, artículo 14 mediante el cual se adicionó el artículo 22-3 del Estatuto Tributario, que determina la posibilidad de compensar los excesos generados en CREE a partir del año gravable 2015.

### **III. NUEVO CONVENIO SUSCRITO POR COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION**

El pasado 10 de abril se publicó la sentencia de la Corte Constitucional C-049 de 2015, mediante la cual se declara exequible la Ley 1690 de 2013, por medio de la cual se aprobó el convenio suscrito entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta.

Se espera próximamente que los países realicen el canje de notas a efectos de que el Convenio cumpla todos los requisitos para su promulgación y vigencia, y tenga plenos efectos para el año gravable 2016.

©2015 KPMG Impuestos y Servicios Legales Ltda., sociedad colombiana de responsabilidad limitada y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados. Tanto KPMG como el logotipo de KPMG son marcas comerciales registradas de KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza.

## Consejo Profesional

Gustavo Avendaño, *Presidente*  
Myriam Stella Gutiérrez, *Socia*  
Vicente Javier Torres, *Socio*  
Maritza Sarmiento, *Socia*  
Maria Consuelo Torres, *Socia*  
Oswaldo Pérez, *Socio*