



## Documento **TRIBUTAR-io**

Marzo 12 de 2018

Número 671

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

**Síganos en twitter: @ocorredoralejo**

### **PROYECTO DE FORMULARIO RENTA (FORMATO 110): ¿reforma disimulada?**

**H**ace algunos días la DIAN dio a conocer el proyecto de resolución por medio de la cual fija el formato de declaración de renta para el ejercicio gravable 2017, conocido como formulario 110, que en esta oportunidad servirá como (i) declaración de renta y complementario de las personas jurídicas contribuyentes, (ii) declaración de ingresos y patrimonio de los no contribuyentes obligados a presentar esta declaración y (iii) personas naturales no residentes y sucesiones ilíquidas de sujetos que al fallecer eran no residentes en Colombia.

Nos surgen varios comentarios:

Uno, como lo indicamos en el documento TRIBUTAR-io 670 del pasado 1º de marzo, la DIAN pone en calzas prietas a los contribuyentes al emitirles el formulario tardíamente. De hecho, si nos valemos de la historia más reciente, el formulario 110 del año 2016 fue emitido el 28 de marzo de 2017 (Resolución 0019).

Esta vez vamos por el mismo camino, con una circunstancia particular: que a final de mes tenemos semana santa, lo que definitivamente reduce el tiempo de acción para cumplir adecuadamente esta importante obligación. Podría decirse que el formulario es meramente un asunto formal y que diligenciarlo es cuestión de rellenar sus casillas, aspecto que para los conocedores de la práctica no es cierto porque detrás del formulario está la debida conciliación de cifras contables y fiscales y la preparación del trabajo para atender el formato 2516. Los operadores de esta materia suelen desarrollar aplicativos que permiten hacer la declaración de renta, permitiendo no solo tener el formulario diligenciado, sino establecer las bases del reporte de conciliación fiscal, para lo cual se requiere, créase o no, el formulario. O sea, luego que la DIAN emite el formulario, deben los programadores privados emprender una maratónica labor de preparación y adecuación de sus aplicativos, para luego entregarlos a la comunidad como herramienta de trabajo; corre corre del cual quedan posibles errores que pueden generar sanciones a los contribuyentes. Es decir, se hace evidente y palpable que quienes llevan los "quines" son los contribuyentes y, por supuesto, la sacrificada profesión contable.

Es que, por otro lado, la renta va a acompañada de la elaboración de los medios magnéticos, que también están por vencerse y sobre lo cual aún falta concreción de elementos para su cumplimiento.



Lo anterior hace fértil el terreno para que el gobierno apruebe un aplazamiento de los plazos para cumplir estas obligaciones. Diríamos que se trata de una súplica en nombre de los abnegados contribuyentes y contadores.

Dos, el formulario, sin duda, es una muestra de la posición oficial sobre diversos temas, manifestándose prácticamente como una especie de reforma tributaria a través de un acto administrativo. En esta oportunidad nos referimos a la postura que expresa la DIAN en las instrucciones para el manejo de la renta líquida por recuperación de deducciones (renglón 69). Este renglón estaría diseñado para incluir las rentas gravables, que acorde con las instrucciones que se tienen proyectadas para el formulario, incluirían la renta por omisión de activos y pasivos inexistentes (artículo 239-1 ET), la renta por comparación patrimonial (artículo 236 ET) y la renta por recuperación de deducciones (artículos 195 a 199 ET).

Evidentemente, la renta por recuperación de deducciones no es una renta **gravable** especial sino una renta **líquida** especial, que como tal integra el sistema ordinario de depuración de la renta y se incluye como parte de la renta líquida ordinaria, antes de compararla con la renta presuntiva. Con la instrucción del formulario, se deja ver que la DIAN quiere incursionar en una postura de integración posterior, sumando la recuperación de deducciones como una renta gravable especial, sumándola a la renta presuntiva, cuando esta sea mayor que la ordinaria. Se trata, de lejos y sin duda, de una reforma a espaldas de la ley, que seguramente la DIAN corregirá al emitir el formulario definitivo.

Tres, igual comentario observamos de cara a la renta de las empresas controladas del exterior. El régimen ECE busca evitar que los contribuyentes decidan no repatriar sus dividendos derivados de empresas del exterior, y los dividendos no son una renta gravable especial sino una renta bruta especial (cfr. artículo 91 ET). Por ello, si el régimen lo que hace es anticipar el gravamen al dividendo, no hay lógica alguna en considerar que la renta obtenida de las ECE tome el lugar de una renta gravable especial. Las acciones poseídas en esas sociedades del exterior hacen parte de la base para liquidar renta presuntiva, lo que genera falta de lógica al pretender que un contribuyente que liquide su impuesto por presuntiva, tenga que adicionalmente incluir como mayor valor de la misma la renta ECE.

Adicionalmente, el artículo 890 ET califica la renta pasiva obtenida de una ECE como renta líquida gravable, de manera que si nos atenemos al contenido del artículo 178 ET, la renta líquida es la renta bruta (ingresos menos costos) menos las deducciones. Esa renta líquida se reduce con las rentas exentas para determinar la renta gravable. En esta forma, sea como dividendo (renta bruta especial) o como renta líquida, lo cierto es que la renta pasiva derivada de una ECE no es una renta gravable especial. Si un sujeto obtiene rentas pasivas de una ECE, esa renta integra la renta ordinaria, antes de ser comparada con la renta presuntiva y antes de restarle las rentas exentas.

Es que, por otro lado, con la instrucción del formulario, estaríamos pasando por encima de la Decisión CAN 578 de 2004, en relación con rentas de empresas controladas existentes en los países miembros de la CAN, que son renta exenta para Colombia pero que el proyecto de formulario propondría gravar con impuesto, al considerarlas como renta especial, posterior a las rentas exentas.



Así las cosas, o quienes hacen el formulario son técnicos de sistemas que desconocen al “derecho” del derecho tributario, o simplemente la DIAN está buscando aumentar la tributación de los contribuyentes, generando una reforma tributaria de espaldas el sistema constitucional y legal.

Cuatro, con la postura que acoge el formulario, se echa al piso la compensación de pérdidas fiscales y excesos de presuntiva, porque al considerar las rentas antes señaladas como rentas gravables, automáticamente se impide amortizar los escudos aludidos, que legalmente proceden como mecanismos de compensación contra la renta líquida.

Cinco, la reforma tributaria del año 2016 segmentó la tarifa de impuesto de renta para algunas situaciones especiales, como es el caso de la renta derivada de la reserva de estabilización de rendimientos, que está sometida a impuesto a la tarifa del 9%. En el formulario no se deja espacio para hacer esa declaración segregada y vaya uno a saber el validador cómo asumirá el manejo de las tarifas aplicables.

Por supuesto, no nos cabe duda de la honorabilidad de quienes están detrás del diseño del formulario y sus instrucciones, por lo que cuando los expertos en el “derecho” del derecho tributario observen tales deficiencias, intervendrán para dar una solución acorde con ese “derecho”, con lo cual superaremos el “revés” que deriva del proyecto publicado. ¿Aló?

**TRIBUTAR ASESORES SAS**, Empresa **Colombiana** líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga, exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.

**Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.**