



# TRIBUTAR ASESORES S.A.S.

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

## Documento **TRIBUTAR-io**

Febrero 02 de 2012

Número 437

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

### **FORMULARIO DE RENTA PERSONAS JURÍDICAS: ¿NUEVA ESPECIALIDAD DEL DERECHO TRIBUTARIO?**

Tradicionalmente nuestro DOCUMENTO TRIBUTAR-io es de una o dos páginas. Sin embargo, esta vez, el DOCUMENTO sigue la tendencia que expresa la DIAN con su nuevo formulario de declaración de renta. Confiamos que no por largo, dejará de ser leído.

**M**ediante comunicado de prensa del 25 de enero de 2012, la DIAN ha dado a conocer oficialmente el formulario de declaración de renta que deberá utilizarse para declarar el impuesto del año gravable 2011 por el grupo de personas jurídicas y naturales obligadas a llevar contabilidad. Como ha sido de conocimiento público, el nuevo formulario contará con 816 casillas, en un total de 11 páginas (incluida la carátula o formulario).

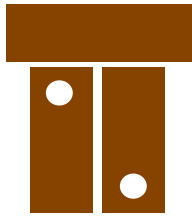
Si bien legalmente **la DIAN debe emitir la resolución que adopte el formulario** e indique las instrucciones de diligenciamiento, podemos comentar de manera anticipada, a la luz del comunicado de prensa, lo siguiente:

#### **SUJETOS OBLIGADOS**

En primer lugar, deben diligenciar completamente el formulario quienes tengan la calidad de grandes contribuyentes a diciembre 31 de 2011. Dentro de este grupo quedarían comprendidos sujetos contribuyentes del régimen ordinario y especial (que declaran renta), así como los no contribuyentes (que declaran ingresos y patrimonio). No parece hacer sentido pedir la información completa a los “no” contribuyentes que tengan la calidad de grandes (ej. Universidades) ya que ellas presentan en su declaración de ingresos y patrimonio el valor de su activos, pasivos, ingresos, costos y gastos a valores contables, sin hacer depuración alguna. Este es uno de los temas que creemos tendrá que ser aclarado en la resolución que adopte el formulario.

En segundo lugar, los sujetos personas naturales o jurídicas (contribuyentes y no contribuyentes) que a diciembre 31 de 2011 tengan la calidad de importadores; y

Y, en tercer lugar, las personas naturales o jurídicas declarantes de renta que en su declaración del año 2010 hayan reflejado ingresos brutos o patrimonio bruto superiores a \$3 mil millones. En este último grupo quedan comprendidos tanto personas naturales como personas jurídicas obligadas a llevar contabilidad, que declaren renta y cumplan alguno de los niveles señalados. O sea que los “no” contribuyentes que pertenezcan a la administración especial de



# TRIBUTAR ASESORES S.A.S.

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

personas jurídicas quedarán relevados del diligenciamiento completo del formulario.

En consecuencia, **quienes no estén en alguna de las calidades anteriores**, no deberán diligenciar el formulario completo sino solamente la primera página. Especial relevancia cobra el diligenciamiento del formulario por parte de las Pymes que se crearon formalmente en el año 2011, ya que ellas solo quedan obligadas a diligenciar el formulario (pagina 1), es decir, sin los 10 anexos, por no tener patrimonio ni ingresos en 2010.

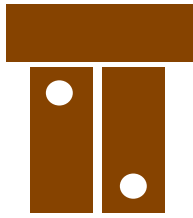
## **¿RETROCESO O MEJORAMIENTO DEL CONTROL? EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD COMO FUNDAMENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS.**

Un primer pensamiento que viene a la memoria al ver el nuevo formulario es que, por su dimensión, se parece mucho al formulario de declaración que existía por los años 80's. Sin embargo, desprendidos de esa visión histórica, lo cierto es que el formulario busca una finalidad noble, aunque discutible: mejorar el control y fiscalización a partir de la desagregación de los datos contables y su correspondiente manejo, línea a línea, en la determinación del patrimonio y de la renta de los sujetos obligados.

En Colombia la contabilidad es reglada y en tal sentido, los contribuyentes tienen sus libros organizados según las exigencias de los planes de cuentas que son de uso obligatorio (decreto 2650 de 1993 y actos de los entes de control). A la luz de dichos PUC se hacen las clasificaciones y contabilizaciones. El artículo 4 del decreto 2650 de 1993, por ejemplo, dispone que *"Las dinámicas señalan la forma en que se deben utilizar las cuentas y realizar los diferentes movimientos contables que las afecten."*

Es decir, la contabilidad debe llevarse según códigos de cuentas y dinámicas que establece el plan de cuentas, cuyo uso es obligatorio. La aplicación del PUC no exige detalles por formas especiales de información, como por ejemplo, ventas con vinculados económicos y/o ventas con no vinculados; las ventas son ventas y no hay en la contabilidad un detalle que indique si la operación es vinculada o si es con residentes. No hay en la contabilidad un rubro de gastos (cuenta o subcuenta) que señale si la operación es con un sujeto nacional o con un sujeto del exterior, o si el proveedor es residente o no residente en Colombia; con todo, a pesar de ello y por fuera de ese marco legal, el formulario pide ese grado de detalle.

Lo que queremos significar es que el formulario de renta para 2011, pide en algunos rubros un grado de detalle tan especial que sobrepasa lo que contiene la contabilidad sistematizada y hace que los contribuyentes caigan en una rutina manual de búsqueda de información y cuadro de la misma. Por ejemplo, el formulario pide señalar los intereses a favor de residentes o domiciliarios y a favor de no residentes y no domiciliarios, bajo el concepto de gastos de administración y gastos de ventas (casillas 617, 631, 657 y 690), siendo que



# TRIBUTAR ASESORES S.A.S.

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

contablemente este es un gasto típicamente financiero. El formulario pide el detalle, como gasto de administración y ventas, por honorarios y servicios a favor de no residentes, así como el detalle de otros gastos con no residentes, cuando en la contabilidad no hay una cuenta o subcuenta que así lo registre.

Se pide el detalle del costo de ventas en forma de juego de inventarios, a sabiendas que todos los que deben diligenciar el formulario deben usar el sistema permanente; sabemos que técnicamente el sistema periódico y el permanente funcionan con visiones distintas de reconocimiento y registro, pero el formulario decide pasar por alto dichas diferencias.

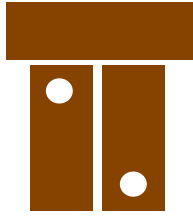
Quienes manejan la contabilidad y conocen del procesamiento de la información bajo las reglas exigidas actualmente por los planes de cuentas, saben y entienden que no hay manera de encontrar esa información en forma automática sino que se requiere un reprocesamiento de la contabilidad y sus auxiliares para encontrar el dato a declarar. Es decir, no hay un referente contra una cuenta o subcuenta del plan de cuentas de manera que la exigencia que hace el formulario se separa de la contabilidad para pedir un grado de detalle que legalmente no es exigible dentro de los libros y que necesariamente hace caer al contribuyente en una rutina manual, que verdaderamente generará ineficiencia y desgaste innecesarios y con un resultado seguramente inútil.

Pedir esta información después que el proceso contable ha culminado, implica una aplicación retroactiva del acto que adopte el formulario, que además de sorprender al contribuyente, lo pone en verdaderos aprietos al no haberse permitido una planeación adecuada para el cumplimiento de esta nueva obligación.

Y si bien la DIAN tiene la potestad de diseñar el formulario, hubiera sido deseable que ese órgano considerara las sanas prácticas contables, buscando información procesada conforme a las exigencias de las normas legales que desarrollan la contabilidad y no valerse de la imaginación de quienes han diseñado el formulario, sobre la base discutible de suponer que de esa forma se va a mejorar la fiscalización.

## ¿DUPLICIDAD DE INFORMACIÓN?

Desde un punto de vista totalmente objetivo, vemos que la información que pide el formulario, aunque va sin detalle de terceros, es de contenido similar a la que se exige por información exógena. La DIAN cuenta con el recurso de información exógena como modelo de control y fiscalización, con exitosos resultados. El literal k) del artículo 631 del ET faculta a la DIAN a solicitar “*La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias*” y esa información tiene que ser solicitada antes de octubre 31 según lo indica el parágrafo 1º del mismo artículo.



# TRIBUTAR ASESORES S.A.S.

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

Por tanto, pedir el detalle dentro de las 10 hojas de anexos es una potestad que emerge (o al menos se parece muchísimo) a la que concede el literal k) citado, y pone en riesgo de ilegitimidad el acto de adopción del formulario.

Adicionalmente, a propósito de racionalidad de trámites, no debería olvidarse el contenido del artículo 44 de la ley 962 de 2005, conforme al cual la administración tributaria no puede requerir información que deba ser suministrada por otros medios. Si el detalle completo está en la información exógena y si parte de esa información es el detalle de las partidas consignadas en el formulario, resulta innecesario e inútil pedir otra vez la misma información.

## MANEJO TARIFARIO PYMES

Otro aspecto que llama la atención es que el formulario no contiene espacio para la aplicación de la tarifa de impuesto de renta de las pequeñas empresas que se hayan formalizado en el año 2011, mismas que a la luz del decreto 4910 de 2011 deben liquidar impuesto sobre sus rentas extraordinarias. Si una empresa tiene una renta por ingresos ordinarios de \$800 y por ingresos no ordinarios de \$200, tiene el deber de pagar impuesto sobre \$200. Sin embargo, su renta global será \$1.000; por ende ¿cómo reflejar la renta que está gravada al cero por ciento? No es una renta exenta, no es un descuento tributario... es una tarifa especial que no ha considerado por ninguna parte el formulario. Seguramente las instrucciones señalarán la manera de hacerlo.

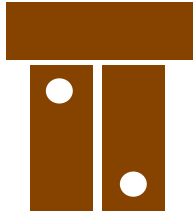
## APROXIMACIÓN A MILES

En función del diligenciamiento de todos los espacios del formulario, surge otro interrogante relacionado con la aproximación a miles. En el formulario se agrupan diversas cuentas y conceptos, de manera que se resultado se aproxima a miles. En el detalle de las casillas se pide la desagregación en un detalle distinto al que puede ser utilizado para el formulario de suerte que el cuadro de aproximaciones a miles no va a ser tan sencillo como sería de suponerse. La dificultad de cuadro entre los miles del formulario y los miles de sus anexos está dada, precisamente, por la diferencia en la desagregación que se pide dentro de los anexos. Este tema también será uno de los tantos que tendrá que aclarar el instructivo.

## LA RESPONSABILIDAD DE LOS CONTADORES

La declaración de renta debe ser firmada por revisor fiscal; su firma certifica que los libros de contabilidad se llevan en debida forma y que la información que se refleja en ellos presenta razonablemente la situación financiera de la empresa. En esas circunstancias ¿cuál será el papel del revisor fiscal en el diligenciamiento de cada una de las 816 casillas?

Si nos atenemos al contenido del artículo 581 del ET, diríamos que ninguna porque su obligación se limita a certificar la razonabilidad de la información financiera que presentan los libros y los estados financieros, y a señalar que la



# TRIBUTAR ASESORES S.A.S.

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

contabilidad está bien llevada. Con todo, por mandato legal contenido en la ley 43 de 1990, la firma del contador en los actos propios de su competencia certifica que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales. Si por disposición de la autoridad tributaria debe rellenarse el formulario con los datos que allá se indican, el Contador que firme la declaración dará fe de que la declaración (todo su contenido) se ajusta a esas exigencias y por tanto será responsable del debido diligenciamiento.

## **¿INDEBIDO DILIGENCIAMIENTO PUDIERA HACER QUE LA DECLARACIÓN SE TENGA POR NO PRESENTADA?**

El artículo 580 del ET señala que la declaración se tendrá por no presentada cuando no contenga los factores necesarios para la determinación de las bases gravables. Si un contribuyente no diligencia el formulario completamente, o lo diligencia incorrectamente, ¿podría hacerse la imputación de que su declaración se tiene por no presentada por no contener los factores necesarios para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta? A nosotros nos queda la duda...

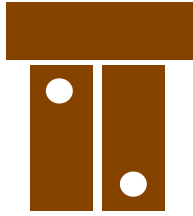
## **¿SISTEMA VIRTUAL AL BORDE DEL COLAPSO?**

De otro lado, y como comentario final, no queremos pensar en lo que le podrá ocurrir al sistema virtual de declaraciones, cuando los obligados se den a la tarea de digitar manualmente las 816 casillas. ¿Cuánto tiempo tardará un sujeto en hacer ese diligenciamiento? ¿Cómo va a responder el sistema virtual? Confiamos que la tecnología no haga una mala jugada...

## **¿QUÉ HACER EN LAS CIRCUNSTANCIAS?**

No nos cabe duda que los destinatarios del diligenciamiento completo son honorables y que como demostración de ello harán hasta lo imposible para cumplir con la obligación, así en el fondo tengan motivos para calificar de ilegal esa nueva visión. Seguramente vendrán demandas contenciosas, cuyo resultado se conocerá cuando la situación jurídica esté consolidada. Sin embargo, en las circunstancias, los contribuyentes no tienen otra opción que cumplir con la exigencia de rellenar el formulario y sus hojas anexas, a menos que la DIAN tome la improbable decisión de entrar en razón y suspender su proceso para empatarlo con la información exógena del año 2012.

Desde nuestro punto de vista, como meros observadores del proceso, sentimos que lo más conveniente y adecuado sería pedir esa información, sí, pero dentro del formato especial que le permite el literal k) del artículo 631 del ET. Hacerlo bajo esta perspectiva legal no solo sería más apacible, sino que sería menos discutible y generaría menores traumatismos al interior de los contribuyentes. Es que también está de por medio el costo político de quien decide dar el visto bueno al agrandado formulario de declaración, el que apenas empezamos a conocer y reconocer, dejándonos la sensación de que esta rutina formal, se



# TRIBUTAR ASESORES S.A.S.

---

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

está convirtiéndose en una verdadera especialización del derecho tributario. Quién lo creyera...

**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.