



## REFORMA TRIBUTARIA

En la noche de ayer se aprobó en Plenaria de la Cámara el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria, el cual pasa a sanción presidencial y será ley en los próximos días.

Con esta reforma el Gobierno espera recaudar en los próximos 4 años, al menos 53 billones de pesos, cifra que no incluye los valores derivados de las conciliaciones y terminaciones por mutuo acuerdo.

Los puntos más importantes de la reforma son los siguientes:

### IMPUESTO A LA RIQUEZA

La tarifa del impuesto es marginal, y para las personas jurídicas en el **2015 irá del 0.2% al 1.15%; en el 2016 irá del 0.15% al 1%; y en el 2017 irá del 0.10% al 0.4%**

Al ser marginal tendrá que procederse a liquidar el impuesto por capas, por ejemplo, en el primer año hasta los **primeros 2.000 millones con tarifa del 0.2%**, luego **hasta 3.000 millones con tarifa del 0.35%**, hasta **5.000 millones con tarifa del 0.75%** y en **adelante con tarifa del 1.15%**.

Con el fin de evitar que el impuesto a la riqueza deba causarse todo en el 2015, hay unos límites a la base gravable dependiendo de si el patrimonio líquido del contribuyente tiene incremento, o no, de un año a otro, de esta manera no hay certeza sobre lo debido por este impuesto para los años 2016 y 2017, y así pueda causarse anualmente.

En caso de que la base gravable de 2016 y 2017, frente a la de 2015, sea superior, la base para liquidar este impuesto en el 2016, será la de 2015 incrementada en una cuarta parte de la inflación de ese año, a menos que la base gravable de 2016 esté por debajo de este valor.

En caso de que la base gravable de 2016 y 2017 frente a la del 2015 sea inferior, la base para liquidar este impuesto en el 2016, será la de 2015 disminuida en una cuarta parte de la inflación, a menos que la base gravable de 2016 esté por encima de este valor.



De igual manera, existe una norma que permite imputar este impuesto contra las reservas patrimoniales, sin afectar las utilidades del ejercicio.

Para evitar cualquier tipo de duda sobre la causación de este impuesto, está consagrado que los efectos de causación previstos para efectos fiscales también se aplican para efectos contables.

El hecho generador del impuesto se determina a primero de enero del 2015 y es para los contribuyentes con patrimonio **líquido superior a 1.000 millones de pesos**. Si este contribuyente, al momento de excluir los bienes que permite la ley, queda por debajo de los mil millones, tendrá que liquidar el impuesto sobre la nueva base y con la tarifa correspondiente.

Las acciones por excluir incluyen tanto las poseídas directamente como aquellas poseídas a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva o **fondos de pensiones voluntarias**. Adicionalmente, se permite restar las acciones poseídas a través de seguros de pensiones voluntarios y seguros de vida individual.

No se permite restar los aportes que se tienen en las cooperativas, pero las cooperativas pueden excluir de su base gravable los aportes sociales realizados por los cooperados.

Los valores patrimoniales por excluir se tienen que calcular en el año 2015, 2016 y 2017, y también en cada año se debe calcular el valor patrimonial neto.

Las sociedades extranjeras tendrán que pagar el impuesto a la riqueza sobre los bienes poseídos en el país, sean o no declarantes o contribuyentes. Tratándose de inversionistas del exterior en sociedades colombianas, si bien las acciones en sociedades colombianas pueden excluirse, lo podrán hacer por el valor neto, en nuestra opinión, teniendo en cuenta solo los pasivos en Colombia.

Las cuentas por cobrar de los extranjeros a los colombianos por distintos conceptos como servicios, préstamos, regalías, etc., determinarán para el extranjero la obligación de pagar el impuesto al patrimonio. Solo están excluidas las cuentas por cobrar derivadas del sector financiero y sus rendimientos financieros, según artículo 4 numerales 6 y 7. Debe tenerse presente lo relativo a las cuentas por cobrar que no se entienden poseídas en el país contempladas en el artículo 266 del E.T., entre otras, los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y los destinados a la financiación de exportaciones.



Las inversiones posteriores al 1° de enero de 2015 no estarán sujetas a este impuesto, puesto que el hecho generador sigue siendo el patrimonio al 1° de enero de 2015, aunque la base gravable sí tenga en cuenta el patrimonio del 1° de enero de 2016 y 2017.

La norma dice expresamente que el impuesto para las personas jurídicas desaparece a partir de 2018. Nada dice frente a las personas naturales, pero el gravamen para ellas queda establecido hasta el 2019, esto es, por cuatro años.

No está permitido hacer ninguna exclusión de la base gravable por **activos improductivos**.

**En el caso de los gremios y cajas de compensación** quedó claro que de la base incluye tanto los activos como los pasivos vinculados a la actividad gravada.

En el caso de los **extranjeros con residencia en el país**, por un término inferior a 5 años, pueden excluir los bienes poseídos en el exterior.

Las sociedades en liquidación no están sujetas al impuesto, y el accionista de dicha sociedad puede excluir el valor patrimonial neto de dichas acciones. Lo propio sucede con los demás sujetos excluidos del impuesto a la riqueza.

## IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

Las tarifas aprobadas son:

- En el año 2015, 10%
- En el año 2016, 11.5%
- En el año 2017, 13%

En el impuesto complementario de normalización tributaria también quedan comprendidos los pasivos inexistentes, aunque en la base gravable no se hace alusión a ellos y se aclara que los bienes objeto de normalización tributaria soportarán el impuesto a la riqueza en el año en que se declaren, y en los posteriores, si es del caso.

Es posible declarar los inmuebles por el auto avalúo que hagan los contribuyentes, pero no se permite sanear los activos a valor comercial.



## IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE Y SOBRETASA A ESTE IMPUESTO

Conviene tener presente que con la reforma la suma de las tarifas del impuesto de renta, el CREE y la sobretasa al CREE es del 39% para el año 2015, del 40% para el año 2016, del 42% para el año 2017 y del 43% para el año 2018. La sobretasa se calcula no sobre el impuesto CREE sino sobre la base gravable del CREE.

La base para la sobretasa del CREE comienza en \$800.000.000 y la tarifa es marginal, es decir, sobre la base gravable se descuenta la anterior suma y se aplica la tarifa, que es del 5%,6%,8%,9% para los años 2015, 2016,2017 y 2018, respectivamente.

Consagra que las rentas brutas y las líquidas especiales por recuperación de deducciones integran la base del CREE. También contempla que la compensación de pérdidas del CREE incurridas a partir del 2015, afecte la base gravable de este impuesto.

Además, dispone que el exceso de base mínima, que se genere a partir del año gravable 2015, puede compensarse en los 5 años siguientes y ajustado por inflación.

Debe aclararse que aquellas recuperaciones que no afectaron el CREE por no ser deducibles, no deben incrementar la base del CREE en el momento de su recuperación. Por ejemplo, un activo real productivo que dio lugar a la deducción especial del artículo 158-3 del E.T., y que no afectó el CREE, no debe sumarse a dicha base. Lo mismo sucede con las recuperaciones de gastos que no fueron deducibles en su oportunidad, como es el caso de las provisiones de inversiones o de inventarios, que no deben sumarse para efectos del CREE.

Hay lugar a la exención de aportes al SENA, ICBF y seguridad social en salud tratándose de trabajadores vinculados por consorcios, siempre que los consorciados estén exonerados del pago de dichos aportes por pagar el CREE.

No son sujetos pasivos de la sobretasa del CREE los usuarios calificados y autorizados de zonas francas autorizadas para operar **costa afuera**. Sobre este punto hay que señalar que estas zonas francas costa afuera no existen en Colombia. También cabe recordar que las zonas francas constituidas o autorizadas o con solicitud a 31 de diciembre de 2012, no son sujetos pasivos del CREE y, por tanto tampoco de la sobretasa.



Está prohibido compensar el CREE y su sobretasa con saldos a favor de otros impuestos y, así mismo, compensar saldos a favor generados en CREE y la sobretasa de CREE con otros impuestos.

El descuento de impuestos pagados en el exterior debe imputarse en proporción a lo pagado por el impuesto de renta y por el CREE con su sobretasa, era necesario esta precisión pues el artículo 254 del E.T. no precisaba la forma en que el descuento del exterior afecta el impuesto de renta y el CREE, y son los conceptos de la DIAN los que han tenido que regular este tema.

Se adiciona un párrafo al artículo 32-1 del E.T. consagrando que el ajuste por diferencia en cambio de las inversiones en sociedades extranjeras que sean activos para el contribuyente serán ingreso, costo o gasto en el momento de la enajenación.

Las rentas exentas contempladas en el artículo 207-2, numeral 9, del E.T., esto es, la utilidad la venta de predios destinados a fines de utilidad pública aportados a patrimonios autónomos para desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y ejecución de programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos urbanos, pueden restarse de la base del CREE hasta el año 2017, tal como lo había previsto la ley 1607 del 2012 y que no había quedado en lo aprobado en primer debate.

En cuanto al reparto de dividendos, debe tenerse presente que la fórmula del artículo 49 del E.T. no ha cambiado, y, por tanto, a la renta líquida gravable más las ganancias ocasionales se resta el impuesto básico de renta y el de ganancias ocasionales pero no el CREE ni su sobretasa, lo que da más capacidad de repartir libre de impuestos a los accionistas.

La subcapitalización y los precios de transferencia afectan la determinación del CREE.

## OTROS TEMAS

- Los empleados que tienen rentas diferentes a salarios tendrán el 25% de renta exenta, pero no podrán solicitar costos o gastos relacionados con sus servicios personales. En cuanto al IVA, sí puede solicitar como impuestos descontables los costos y deducciones, ello por expresa disposición de la ley, aclaración que era necesaria pues de lo contrario no tendrían derecho a impuestos descontables por no ser costo en renta.



- En materia de pagos a la UGPP, las sanciones por omisión e inexactitud no se aplican a los aportantes que declaren o corrijan sus autoliquidaciones antes de la notificación del requerimiento de información por parte de la UGPP.
- Iguala con los nacionales, la tarifa en el impuesto de renta para los inversionistas extranjeros que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente, la cual queda en el 38%, 40%, 41% y 43% para los años 2015, 2016, 2017 y 2018, respectivamente. Sin embargo, no hay modificación en lo que respecta a la retención en la fuente para estos contribuyentes.
- El tope para poder acogerse al IMAS se disminuye a 2.800 UVT (antes era de 4.700 UVT). Tampoco pueden tener un patrimonio superior a 12.000 UVT, pero sí pueden seguir con este procedimiento así su renta ordinaria esté por encima del IMAN.
- Para los trabajadores por cuenta propia, su renta gravable alternativa debe estar por debajo de 27.000 UVT, tal como es hoy, pero siempre que su patrimonio no supere los 12.000 UVT, lo que es una condición nueva.
- Crea una Comisión ad honorem para revisar el régimen tributario nacional y territorial; Comisión que será integrada por el Gobierno Nacional en los próximos 2 meses de la vigencia de la ley.
- Concede facultades para facilitar la vinculación de funcionarios a la DIAN.
- Limita a las personas naturales el régimen simplificado del impuesto al consumo.
- La exigencia de pagos a través del sector financiero se posterga para el 2019. Quedó debidamente aclarado que del 2014 al 2018 la norma no aplica.
- Para la UGPP, consagra la obligación de practicar requerimiento especial y liquidación de revisión tal y como se hace para efectos tributarios nacionales.
- Incrementa la sanción del artículo 239-1 del E.T. por activos omitidos o pasivos inexistentes, del 160% al 200%.
- Las conciliaciones contencioso administrativas y las terminaciones por mutuo acuerdo también aplican a los procesos y discusiones con la UGPP.



- En las conciliaciones contencioso administrativas, hay valores diferentes si se está en el Consejo de Estado o en los Tribunales o en los Juzgados Administrativos. En el caso de las devoluciones improcedentes se establece la posibilidad de conciliar pagando un porcentaje de las sanciones actualizadas, pero además exige el reintegro de las sumas devueltas en exceso con los respectivos intereses. Esta última parte puede significar un doble pago, toda vez que en el proceso principal que se ha conciliado se ha reintegrado el pago en exceso y, por tanto, no debe pagarse nuevamente con ocasión de la conciliación de la resolución por devolución improcedente.
- La conciliación contencioso administrativa y las terminaciones por mutuo acuerdo también son posibles tratándose de impuestos territoriales..
- Hay condiciones especiales para el pago, pero por hechos anteriores al 2012 y originados en sanciones impuestas por la DIAN en materia tributaria, aduanera o cambiaria.
- Los agentes de retención que hasta el 30 de octubre de 2015, presenten declaraciones de retención en la fuente en relación con períodos gravables anteriores al 01 de enero de 2015, sobre los cuales se haya configurado la ineficiencia consagrada en el artículo 580 – 1 del Estatuto Tributario, no están obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.
- No fue aprobado el tipo penal de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.
- La subcapitalización no aplica a las operaciones de Factoring.
- Hay una retención especial del 5% por intereses pagados a no residentes, siempre que se trate de créditos de más de 8 años y que sean para proyectos de infraestructura bajo el sistema de asociación público privada.
- **No fue aprobada** la propuesta de gravar los dividendos.



## COMENTARIOS FRENTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Hay una modificación del artículo 258-2 del E.T. que permite a la industria básica llevar como descuento en renta el IVA de los bienes de capital, la modificación consiste en permitir este tratamiento no solo para los bienes importados sino también de bienes nacionales. Este descuento puede solicitarse en el año del pago del impuesto o en los años siguientes. Si el bien se vende antes de terminar la vida útil debe reintegrarse en la declaración de renta del año de la venta, el beneficio del IVA tenido como descuento.

Si se trata de importaciones temporales de largo plazo, el IVA se puede solicitar como descuento cuando haya nacionalización del bien o cambio en la modalidad de importación.

Deroga el artículo 498-1 del E.T., el cual consagraba la posibilidad de solicitar el IVA de los bienes de capital como descuento en renta y se establece un nuevo artículo, el 258-1, que permite que dos puntos del IVA por la adquisición o importación de bienes de capital sean llevados como descuento en renta. Este valor no afecta ni el CREE ni su sobretasa, pues, como se sabe, al CREE no aplican descuentos tributarios. Si los activos son vendidos antes de haber transcurrido el tiempo de vida útil, deberá adicionar al impuesto de renta del año de venta del bien con la parte del IVA descontado. Este beneficio también aplica cuando el bien ha sido adquirido mediante leasing del que trata el artículo 127-1 E.T. en su numeral segundo, es decir, el leasing financiero.

Modifica el artículo 158-1 E.T. que trata de la deducción por inversiones en investigación y desarrollo, para ampliarlo a la innovación además, los proyectos de investigación, desarrollo tecnológico o innovación serán calificados, no solo por el Consejo Nacional de Beneficios Tributario en Ciencia y Tecnología, sino también por el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) mediante documento que debe expedirse dentro de los cuatro meses siguientes a la vigencia de la Ley. La norma prevé que el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios define el monto máximo de la deducción y el monto máximo por empresa. Además, prevé que si los costos superan el monto señalado, se puede solicitar a dicho Consejo la ampliación del tope, tratándose de un proyecto que se realice en más de un año y el monto máximo se mantiene vigente durante los años de ejecución del proyecto.

Modifica el artículo 12-1 E.T., en cuanto a la sede efectiva de administración, y señala que no se entiende que existe sede efectiva cuando la sociedad del exterior haya emitido bonos y acciones en la Bolsa de Valores de Colombia o en una bolsa del exterior. Esto





# Boletín

[mvelez@andi.com.co](mailto:mvelez@andi.com.co)

mismo aplica las sociedades subordinadas de tal sociedad, a menos que aquellas opten por recibir el tratamiento de sociedad nacional.

Tampoco se considera sociedad nacional cuando los ingresos de fuente extranjera sean iguales o superiores al 80% de sus ingresos totales, cuando dichos ingresos del exterior no sean rentas pasivas. Esto debe ser así puesto que si la sociedad tiene sus ingresos principales en el exterior, no tiene sentido que Colombia la grave sobre su renta de fuente mundial. Piénsese, por ejemplo, en una sociedad que si bien es manejada desde Colombia, obtiene el 99% de sus ingresos del exterior **por actividades operacionales** y no por rentas pasivas.

**Diciembre de 2014**