



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

Proyecto de ley de reforma tributaria (No. 163 Senado de 2016, 178 Cámara de 2016): del texto aprobado en primer debate en sesión conjunta de las Comisiones Terceras del Senado de la República y de la Cámara de Representantes, cabe destacar los puntos siguientes:

Tarifa del impuesto de renta para las sociedades: sería del 34% para el 2017 con sobretasa del 6%; para el 2018 del 33% y sobretasa del 4%; y, en adelante, la tarifa sería del 33%.

Tarifa combinada de impuesto de renta y dividendos: el siguiente ejemplo muestra como quedaría la tarifa combinada de impuesto de renta y dividendos en una empresa promedio. En el cálculo de tarifa combinada se tuvo en cuenta: en la sobretasa de renta el tope de los \$800 millones; y en los dividendos los rangos de UVTs (entre 0 y 1.000) y de tarifas (entre 0% y 10%). Además se parte del supuesto de que la sociedad reparte el 100% de sus utilidades a los accionistas.

Tarifa combinada impuesto de renta y dividendos

Simulación con una empresa promedio *

Propuesta de Reforma Tributaria

	2017		2018		2019	
	Tarifa	Valor (Millones \$)	Tarifa	Valor (Millones \$)	Tarifa	Valor (Millones \$)
Sociedad						
Utilidad *		19.152		19.152		19.152
Impuesto sobre la renta	34%	6.512	33%	6.320	33%	6.320
Sobretasa de renta	6%	1.101	4%	734	0%	0
Utilidad por distribuir		11.539		12.098		12.832
Socio						
Utilidad de la sociedad		11.539		12.098		12.832
Dividendos	0%-10%	1.151,5	0%-10%	1.207,4	0%-10%	1.280,8
Total Impuestos Sociedad y Socio (renta y dividendos. No incluye impuesto a la riqueza)		8.764		8.262		7.601
Tasa combinada impuesto de renta y dividendos		45,8%		43,1%		39,7%

* Valor promedio de utilidad calculado a partir de la muestra de empresas de la Encuesta de Tarifa Efectiva de Tributación realizada por la ANDI y con el apoyo del Consejo Gremial Nacional en el 2015



INFORME

Tarifa del impuesto en el caso de los dividendos pagados al exterior: sería del 5%.

Dividendos: Es preciso mejorar la redacción del artículo quinto, ya que cuando hace mención del dividendo que se reparte como gravado porque la sociedad no pagó, no aclara que en este caso debe adicionarse el impuesto a los dividendos. Esta misma aclaración debe hacerse con respecto del artículo séptimo del proyecto de ley.

De otro lado, el artículo segundo del proyecto de ley dice que los dividendos son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, lo cual no siempre es cierto, puesto que son gravados cuando la sociedad no tributa, de tal suerte que en dicho artículo segundo debería aclararse que ello es de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 del E.T.

Impuesto de renta de las personas naturales: estas tendrían derecho de tomar deducciones y rentas exentas existentes, pero su valor total no podría exceder los siguientes límites: i. 35% de los ingresos brutos menos los ingresos no constitutivos de renta, o ii. 5.040 UVT (unos \$151.000.000). Dentro de las rentas exentas estarían los aportes voluntarios a los fondos de pensiones, y dentro de las deducciones estarían: los pagos de intereses de vivienda, los pagos a independientes, los pagos por salud, y el 25% de renta exenta del artículo 206 del E.T., entre otros. Como puede verse el límite del 35% es muy restrictivo.

No es claro si las bonificaciones y las indemnizaciones en los contratos de trabajo deberían tenerse en cuenta en el límite anterior del 35%.

Como habría 3 tarifas para las distintas cédulas, no es posible saber cuál sería la tarifa aplicable cuando la persona natural debe tributar por renta presuntiva.

El texto aprobado en primer debate aclara que en materia de prestaciones sociales las mismas se solicitarían cuando se devenguen, y no exige que deben haberse pagado antes de la presentación de la declaración.

Sería eliminado el beneficio de renta exenta para los integrantes de las reservas oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea.

Contratos de colaboración empresarial: en estos contratos habría IVA cuando halla rendimiento garantizado, porque no habría aporte, sino enajenación o prestación de servicio.

Dividendos de sociedades extranjeras: el texto aprobado en primer debate aclara que los dividendos de sociedades extranjeras no se realizaría sino hasta que haya pago o abono en cuenta.

Ingresos que están en el ORI: si se podrían repartir, aun antes de la liquidación, y serían gravados cuando vayan a resultados o se reclasifiquen en el patrimonio.



INFORME

Acciones cotizadas en la bolsa de valores: estas no se considerarían preferentes, en consecuencia, su tratamiento sería el de una verdadera acción, tanto en lo que respecta con la enajenación como en el reparto de dividendos.

Inventarios: no se exigiría dar aviso a la DIAN para su destrucción.

Exención el pago de aportes al sistema general de seguridad social en salud, ICBF y SENA: cobijaría a las entidades sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial.

La deducción en renta de IVA por la adquisición de bienes de capital: también aplicaría si dicha adquisición es por leasing. La norma no trae una definición de bien de capital.

Contratos de ciencia y tecnología: habría un término mayor para el registro, 6 meses.

Contratos de leasing y de arrendamiento operativo: los vigentes antes de la expedición de la ley continuarían rigiéndose por las normas anteriores a la ley. El artículo 73 del proyecto de ley exige que la suma registrada como pasiva por el arrendatario debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo por arrendamiento, lo cual no ocurre en la práctica, toda vez que utilizan diferentes tasas. También hay una modificación en los contratos de arrendamiento, ya que para ser arrendamiento financiero una de las causales sería que el valor presente de los pagos mínimos sea equivalente al valor comercial del activo, cuando en el texto inicial del proyecto de ley exigía que fuera al menos del 75% del valor del activo. Igualmente, el texto aprobado en primer debate aclara que no se trata de propiedad, planta y equipo, porque quedaban por fuera activos como vehículos, y se habla es de activo fijo.

Depreciación: no sería la menor entre la contable y la fiscal, sino la establecida de acuerdo con la técnica contable, siempre que no exceda las tasas máximas que determine el Gobierno. Aquí deberían excluirse las propiedades de inversión que se midan posteriormente de acuerdo con los marcos técnicos contables al valor razonable y no se deprecien contablemente. Debería permitirse su depreciación fiscal y de acuerdo con la tasa fiscal.

Sería permitida la depreciación por turnos adicionales, y no como estaba previsto en el texto inicial, que solo permitía un turno adicional después de las 16 horas. Sin embargo, el texto aprobado en primer debate no permite la depreciación adicional para inmuebles, lo que no tiene sentido. Las bodegas de las grandes superficies, por ejemplo, son utilizadas las 24 horas.

El Gobierno Nacional reglamentaría las tasas máximas de depreciación, las cuales oscilarían entre el 2.22% y el 33%. En ausencia de dicho reglamento, aplicarían las siguientes tasas anuales, sobre la base para calcular la depreciación:

INFORME

CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	2,22%
ACUEDUCTO, PLANTA Y REDES	2,50%
VIAS DE COMUNICACIÓN	2,50%
FLOTA Y EQUIPO AEREO	3,33%
FLOTA Y EQUIPO FERREO	5,00%
FLOTA Y EQUIPO FLUVIAL	6,67%
ARMAMENTO Y EQUIPO DE VIGILANCA	10,00%
EQUIPO ELECTRICO	10,00%
FLOTA Y EQUIPO DE TRANSPORTE TERRESTRE	10,00%
MAQUINARIA, EQUIPOS	10,00%
MUEBLES Y ENSERES	10,00%
EQUIPO MEDICO CIENTIFICO	12,50%
ENVASES, EMPAQUES Y HERRAMIENTAS	20,00%
EQUIPO DE COMPUTACIÓN	20,00%
REDES DE PROCESAMIENTO DE DATOS	20,00%
EQUIPO DE COMUNICACIÓN	20,00%

Como puede apreciarse, algunas de estas tasas no corresponden con la vida útil de algunos activos, como son equipo de cómputo y comunicación, y envases y empaques, que tienen una tasa del 20% es decir una vida útil a 5 años, cuando en realidad duran menos

El texto aprobado en primer debate nada dice con respecto de la depreciación de bienes de menos de 50 UVT.

La obsolescencia parcial, es decir, el deterioro no se aceptaría fiscalmente.

Pérdidas: podrían solicitarse en 12 años, y no en 8 años como estaba previsto inicialmente. Hay norma de transición para las pérdidas a la fecha de entrada en vigencia de la ley, las que podrían solicitarse en cualquier momento y sin ajustarse. El período de revisión de la declaración con pérdidas sería de 6 años según el artículo 86. Sin embargo, el artículo 239 se dice que el término de revisión es el término para compensarla, que es de 12 años. Por tanto, debe corregirse la inconsistencia.

Deducción en ciencia y tecnología: sería permitida la realizada mediante centros de investigación.

Límite de costos y deducciones: no quedaría el artículo 177-1 del E.T. sobre proporcionalidad de los costos y gastos en rentas exentas y en ingresos no constitutivos de renta.

Plantaciones forestales: permanecería la renta exenta para plantaciones forestales y para las plantaciones de árboles maderables. Sería derogado el 83 del E.T., que consagra el costo presunto, y el 157 del E.T., que consagra la deducción por inversiones en nuevas plantaciones. Sin embargo,



INFORME

la técnica legislativa empleada es confusa, ya que el numeral 6 del artículo 207-2 del E.T quedaría expresamente derogado, de tal suerte que el beneficio no existiría para el año 2017. Pero la norma que consagra el beneficio, es decir el artículo 97, permanece en el texto del proyecto de ley, y dice que el beneficio es a partir de 2018, aunque trae una norma de transición, según la cual, también gozan del beneficio los contribuyentes que a la fecha de la vigencia de la ley posean plantaciones. Lo mejor sería que el artículo 97 dijera que el beneficio aplica desde el mismo año 2017.

Cosa similar sucede con la exención del numeral 11 del artículo 207-2 para los **rendimientos generados por la reserva de estabilización de las sociedades administradoras de fondos de pensiones**, toda vez que dicha exención aparece expresamente derogada, mientras que el artículo 96 dice que dichas rentas serían gravadas a partir del 2018. Así, en el 2017 no habría exención y no sería gravada sino a partir del 2018. Por tanto, es preciso corregir esta inconsistencia.

Reserva del artículo 130 del E.T.: sería derogada y se permitiría que la constituida antes de la vigencia de la ley pueda liberarse como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Renta exenta en vivienda de interés social y de interés prioritario: quedaría vigente.

Progresividad en el pago del impuesto de renta: el texto aprobado en primer debate mantiene la progresividad en el impuesto sobre la renta previsto en la Ley 1429 de 2010; sin embargo, aplica una tarifa del 9% más un porcentaje de la tarifa general de acuerdo con el número de años.

Sobretasa de renta: se anticiparía tanto para el 2017 como para el 2018, pero nada se dice con respecto del anticipo de la sobretasa del CREE como se decía en el texto inicial del proyecto de ley. Lo importante es que en la declaración del CREE que se presentará el próximo año y que corresponde al año gravable 2016 se descuenta el anticipo que se hizo en el mismo 2016, pero no se obligue a liquidar nuevamente anticipo. Es decir, la sobretasa del CREE se tiene que pagar por 2 años que fue el tiempo de vigencia de esta sobretasa.

Zonas francas: la tarifa del impuesto de renta sería del 20% y los dividendos estarían gravados como ocurre con las demás sociedades nacionales. En la nacionalización de los bienes fabricados en la zona franca y luego ingresados al territorio aduanero nacional, el arancel y el IVA serían liquidados sobre todo el costo, esto es, incluyendo el agregado nacional. Las zonas francas en Cúcuta quedarían con tarifa de renta del 15%.

Descuento por medio ambiente y por desarrollo e investigación: sería elevado del 20% al 25%. Lo mismo ocurre con el descuento por donaciones a determinadas entidades y se señala que la deducción por donaciones desaparece. Se establecería un límite para la solicitud de estos 3 descuentos, que es del 25% del impuesto de renta a cargo de la sociedad. Habría más tiempo para solicitarlo: 4 años cuando es por medio ambiente y por ciencia y tecnología, y 1 año para donaciones a las ESAL.



INFORME

Terrenos en minería: serían capitalizables y amortizables únicamente cuando exista la obligación de revertirlos a la Nación.

Normas de transición: el texto aprobado en primer debate aclara que la amortización y depreciación que viene aplicándose sobre activos adquiridos antes del 31 de diciembre de 2016, continuaría rigiéndose por las normas hoy vigentes.

Subcapitalización: no aplicaría cuando el contribuyente sea un operador de libranzas.

Retiro de aportes voluntarios a fondos de pensiones: hay una norma cuya redacción da a entender que los retiros antes de los 10 años de los fondos voluntarios y de las cuentas AFC, de aportes que no tienen retención contingente, porque ya fueron objeto de retención, pueden ser nuevamente objeto de retención al 15%.

IVA: la tarifa general sería del 19%. En materia de intangibles, quedaría gravada la propiedad industrial, y no la intelectual.

El plazo para remarcar los precios sería el 1 de febrero de 2017 cuando se trate de establecimientos de comercio con venta directa al público.

Del incremento en la tarifa, 1 punto sería repartido así: 0.5 puntos serían destinados a la financiación del aseguramiento en el marco del sistema general de seguridad social en salud; y 0.5 puntos, para la financiación de la educación.

La tarifa de IVA, en el caso de contratos con entidades públicas, sería la vigente en la fecha de la resolución o acto de adjudicación

Las naves y artefactos navales que se vayan a registrar y abanderar en Colombia y el servicio de reparación y mantenimiento de los mismos, estaban excluidos del impuesto a las ventas -IVA-, y se propone gravarlos.

Devolución de IVA para los exportadores de oro: requeriría la demostración de que se tiene título minero vigente e inscrito en el registro nacional minero.

Restaurantes: todos quedarían sujetos al impuesto al consumo. En el caso del servicio de catering quedaría gravado con IVA, ya que no hay derogatoria de los artículos 426 y 512-8 del E.T.

Madera en bruto: quedaría gravada con IVA.

Computadores: aquellos cuyo valor no exceda de 50 UVT no tendrían IVA, al igual que las tablets cuyo valor no exceda de 30 UVTS.



INFORME

La venta de **maquinaria y equipos** destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de **reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y al desarrollo sostenible** quedaría excluida del IVA.

Quedaría gravada con tarifa del 5% la venta de **vivienda nueva** de más de 26.800 UVT, pero si se tiene contrato de preventa, promesa, documento de vinculación a un fideicomiso o escritura antes **del 31 de diciembre del 2017**, no sería gravada

El acceso a **internet** del estrato 3 no quedaría gravado.

Régimen simplificado: el tope de ingresos para pertenecer a este bajaría de 4000 a 3500 UVT, y solo serían considerados los ingresos por la actividad gravada. Sería eliminada la retención al régimen simplificado.

Renta presuntiva: persiste el incremento al 4%. El único cambio es permitir a los clubes sociales y deportivos excluir de la base gravable los bienes destinados a este fin. Sería eliminado el ajuste a la compensación de la renta presuntiva.

Impuesto al carbono: incluiría el gas natural, además de los otros combustibles fósiles que vienen desde el texto inicial. Este impuesto sería deducible de renta

Firmeza de la declaración de renta: el período sería de 3 años, salvo cuando hay sujeción al régimen de precios de transferencia o la declaración tenga pérdidas, que sería de 6 años.

Intereses: se suspenderían 2 años después de admitida la demanda, tanto los que en contra del contribuyente como los que son en su favor. Aquí debe tenerse en cuenta que el Estado le devuelve al contribuyente con intereses corrientes, mientras que el contribuyente tiene que pagar con intereses moratorios. No hay una norma de transición para los procesos en curso.

Cambiaría la forma de liquidar los intereses, porque ya no sería la tasa de usura, sino la del crédito de consumo incrementada en un 30%. Aquí debe recordarse que este interés no es efectivo.

No serían deducibles los intereses moratorios de carácter sancionatorio. Permanecería la prohibición de deducir las condenas por procesos administrativos, judiciales y arbitrales diferentes a los laborales, sin importar que el gasto fuente del litigio pudiera haber sido deducible para el contribuyente.

Vigencia de las normas de contabilidad: el texto aprobado en primer debate señala que en el año o periodo gravable en que entre en vigencia una norma de contabilidad, esta tendrá efectos fiscales si el Decreto Reglamentario que la adopta, así lo establece. Esta disposición podría tener vicios de constitucionalidad, ya que podría crear o alterar las bases gravables a través de Decretos, y no a través de leyes como lo ordena el artículo 338 de la Constitución.



INFORME

Impuesto al consumo de cigarrillo: el incremento a \$2100 sería en el 2018, y no en el 2017.

Una corrección: el texto aprobado en primer debate corrigió la norma que señalaba que no se consideraban activo fijo aquellos que hacen parte de la actividad económica, de tal manera que los que hacen parte de la actividad económica y no se enajenan en el giro ordinario de los negocios su venta constituye ganancia ocasional.

Pagos en efectivo: desde el 2018 no se aceptarían los pagos en efectivo que superen las 100 UVT

Nuevo tipo penal: la sanción penal por omisión de activos o pasivos inexistentes superiores a 7.250 salarios mínimos legales mensuales daría lugar a una pena privativa de la libertad de 48 a 108 meses y 20% del valor del activo. La norma no define si el valor del activo es el comercial o el fiscal, lo que es importante en virtud del principio de tipicidad.

Levantamiento del velo corporativo: habría lugar a este y, por tanto, solidaridad del socio con la sociedad, en caso de abuso, lo que ocurriría cuando el negocio jurídico no es razonable o tiene un elevado beneficio fiscal, o cuando el negocio sea aparente.

Juntas de copropietarios administradoras de conjuntos residenciales: serían no contribuyentes y no declarantes, pero en cuanto realicen actividad comercial serían ESAL y no del régimen ordinario

Motos de más de 125 cc: quedarían sujetas al impuesto al consumo.

Obras por impuestos: esta figura operaría para la inversión directa en la ejecución de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia social en los diferentes municipios ubicados en las ZOMAC.

Bolsas plásticas: habría un impuesto monofásico, que gravaría cada bolsa con \$50.

Conciliación y terminación por mutuo acuerdo: sería posible conciliar los procesos tributarios aduaneros y cambiarios que estén en la instancia administrativa pagando el impuesto y el 70% de las sanciones e intereses; y terminar por mutuo acuerdo los que estén en la jurisdicción de lo contencioso administrativo pagando el impuesto y el 20% de las sanciones e intereses.

Declaraciones de retención en la fuente ineficaces: podrían convalidarse sin pagar sanción de extemporaneidad, ni otras sanciones. Lo propio podría hacerse en las declaraciones de IVA presentadas en un período al cual no correspondían.

Envíos rápidos: estarían excluidos de IVA, hoy solo lo están los envíos urgentes.

Impuesto de industria y comercio: el artículo 293 dice que las ventas directas al consumidor a través de correo o catálogos se gravan en el municipio que corresponde al lugar de despacho de la



INFORME

mercancía. Consideramos que la norma debería decir en el **lugar desde donde se despacha la mercancía**

Igualmente, consideramos que cuando la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio, ni puntos de venta, la norma debería decir que el impuesto se genera en el municipio desde donde se despacha la mercancía. La expresión en el municipio donde se conviene el precio da lugar a múltiples interpretaciones.

Se respetan las bases gravables especiales, como la que tienen los distribuidores de combustibles.

Bebidas azucaradas: desaparecería el impuesto que inicialmente estaba previsto para ellas.

Alumbrado público: entre otras disposiciones, aparece que la tarifa para el sector industrial no podría exceder del 15% del valor del consumo de energía eléctrica.

Impuesto de teléfonos se interpreta con autoridad el artículo 1 de la ley 97 de 1913, en el sentido que esta se refiere al servicio de telefonía fija y domiciliaria, y no a móvil de voz y datos

Sanciones en precios de transferencia: el texto aprobado en primer debate incluyó una sanción especial para la presentación de la documentación comprobatoria y la declaración informativa dentro de los cinco días siguientes al vencimiento.

Para el caso de la declaración informativa, la sanción sería del 0.02 % del valor de las operaciones, sin exceder 313 UVT (\$ 9.390.000). Para la documentación comprobatoria, la sanción sería del 0.05 % del valor total de las operaciones, sin exceder 417 UVT (\$ 12.500.000).

De lo anterior debe tenerse en cuenta que:

- a. Las sanciones no están establecidas en función de los días de retardo, sino que son fijas. En esa medida, sería lo mismo presentar la declaración extemporáneamente un día después o cinco días después.
- b. Actualmente, en el ET existe una sanción especial por presentar la documentación comprobatoria o la declaración informativa dentro de los 15 días hábiles siguientes al vencimiento. Este plazo – de 15 días – parece más razonable, porque (i) un retraso de 15 días no causa tanto daño a la DIAN, y (ii) esto es más cierto aún si se tiene en cuenta que el proyecto establece un término de firmeza de 6 años para las declaraciones de los contribuyentes sujetos a precios de transferencia.
- c. No está previsto un tope especial para la sanción por extemporaneidad respecto de aquellos contribuyentes que no tienen operaciones con vinculados muy cuantiosas.



INFORME

Esto sí está previsto actualmente en el ET para los contribuyentes con operaciones por un monto inferior a 80.000 UVT (art. 206-11, A, 1, a y b) (art 260-11, B, 1, a y b)

Fueron creadas unas sanciones especiales cuando la documentación comprobatoria o la declaración informativa son presentadas después de los cinco días siguientes al vencimiento.

En relación con estas normas, se disminuyó el monto de la sanción por extemporaneidad, respecto de lo propuesto en el proyecto inicial.

En este sentido, en el caso de la documentación comprobatoria, la sanción sería equivalente al 0.2 % del valor total de las operaciones por cada mes o fracción, sin que la sanción exceda 1667 UVT, por cada mes o fracción. En todo caso, la sanción total (por todos los meses de retardo) no puede exceder de 20.000 UVT.

En el caso de la declaración informativa, la sanción sería equivalente al 0.1 % del valor total de las operaciones, por cada mes o fracción, sin que la sanción exceda 1.250 UVT, por cada mes o fracción. En todo caso, la sanción total (por todos los meses de retardo) no puede exceder de 15.000 UVT.

No está previsto un tope especial para la sanción por extemporaneidad respecto de aquellos contribuyentes que no tienen operaciones con vinculados muy cuantiosas. Esto sí está previsto actualmente en el ET para los contribuyentes con operaciones por un monto inferior a 80.000 UVT.

El art 260-11 (A, 3) establece que la sanción por no presentar la documentación comprobatoria es equivalente a: (i) el 4 % de las operaciones realizadas con vinculados respecto de los que no se presentó la documentación comprobatoria, con un tope de 25.000 UVT y (ii) el 6 % de las operaciones realizadas con entidades o empresas ubicadas en paraísos fiscales, respecto de los cuales no se presentó la documentación comprobatoria, con un tope de 30.000 UVT.

Preocupa que, como está redactada la norma, se impongan dos sanciones por el mismo hecho: no presentar la documentación comprobatoria. La primera sanción se calcularía sobre las operaciones con vinculados no ubicados en paraísos fiscales; y la segunda se calcularía sobre las operaciones con entidades ubicadas en paraísos fiscales.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos