



Ley de Reforma Tributaria

Enero de 2017

Indice

Tabla de contenidos

Impuestos. Personas naturales	4
Dividendos y participaciones	7
Impuesto Sobre la Renta Sujetos Pasivos e Ingresos	9
Impuesto Sobre la Renta Costos	11
Impuesto Sobre la Renta Bruta y Deducciones	14
Tarifa del Impuesto de Renta, Renta Presuntiva, Rentas Exentas y Descuentos	18
Precios de Transferencia	20
Otras normas	22
Monotributo	26
Impuestos sobre las ventas	28
Incentivos Tributarios	30
Procedimiento Tributario	31
Otros aspectos	34

Información correcta en el momento preciso

La Reforma Tributaria Estructural aprobada tendrá efectos en diferentes ámbitos. Por su extensión y complejidad, preparamos este segundo boletín informativo en el que se analizarán de forma sencilla los diferentes temas de la Ley 1819 de 2016.

Ponemos a su disposición un análisis detallado de la reforma que tendrá como propósito identificar: (i) Las principales incidencias que afectarían el desarrollo del objeto social de la compañía, (ii) Las potenciales oportunidades de optimización o estructura, y (iii) Las medidas correctivas o de eliminación de contingencias que fueren pertinentes dependiendo del impacto normativo detectado.

Deloitte cuenta con un grupo de profesionales experimentados, capaces de brindar soluciones y soporte en todos los ámbitos de los procesos requeridos, enmarcados en la eficiencia de los procedimientos y la confiabilidad de la información.

Cordialmente,

Diego Fernando Franco Prieto
Lead Tax & Legal Partner | Colombia - Peru



Diego Fernando Franco Prieto
Lead Tax & Legal Partner
Deloitte Asesores y Consultores
Ltda

Impuestos. Personas naturales

1. Retención en la fuente:

Las tarifas progresivas en materia de retención en la fuente se mantienen entre 0% y 33% para residentes, y se extiende la aplicación de las mismas a los ingresos percibidos por concepto de honorarios y compensación por servicios.

Dentro de la depuración de la base de la retención en la fuente por concepto de rentas de trabajo, se podrán deducir ingresos que la Ley considera como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, deducciones contempladas en el artículo 387 del Estatuto Tributario (en adelante E.T.) (deducciones que se restan de la base de retención) y rentas exentas.

La suma total de deducciones y rentas exentas no podrá superar el 40% del resultado de restar a los ingresos brutos menos los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Adicionalmente, la Ley 1819 de 2016 derogó la retención mínima prevista en el artículo 384 del Estatuto Tributario; así mismo, contempló la posibilidad de que las personas naturales puedan solicitar una tarifa de retención en la fuente mayor a la dispuesta por la tabla progresiva del artículo 383 del E.T.

Este nuevo sistema de Retención en la Fuente comenzará a regir a partir del 1° de marzo de 2017.

2. Impuesto sobre la renta y complementarios:

a. Clasificación de la renta y depuración

Se eliminaron los dos sistemas alternativos para depurar el impuesto a cargo, denominados IMAN e IMAS, así como la clasificación de las personas naturales en empleados, trabajadores por cuenta propia y otros.

En consecuencia, se introdujo un único sistema caracterizado por la cedulación de las siguientes rentas:

- Rentas de trabajo
- Pensiones
- Rentas de capital
- Rentas no laborales
- Dividendos y participaciones

De acuerdo con lo anterior, las personas deberán depurar cada cédula de forma independiente dentro del respectivo año gravable. Se propone así una depuración especial para cada tipo de cédula, limitando el reconocimiento simultáneo de costos, gastos, deducciones, rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y beneficios tributarios, entre las diferentes cédulas.

b. Tarifas:

Tratándose de la tarifa máxima correspondiente a rentas de trabajo y pensiones, la misma será del 33%, mientras que para las cédulas relativas a rentas de capital y rentas no laborales, la tarifa máxima ascenderá a 35%.

Para los no residentes aplicará una tarifa única del 35%.

En cuanto a los dividendos, la tarifa máxima será la siguiente:

- 0% -5% -10% para dividendos distribuidos como no gravados a personas naturales residentes.
- 35% para dividendos distribuidos como gravados.

c. Otras modificaciones propuestas

Concepto	Normativa anterior	Reforma Tributaria
Beneficios tributarios	<ul style="list-style-type: none"> - Aportes voluntarios y obligatorios a fondos de pensión, y Cuentas AFC (límite del 30% sin superar 3.800 UVT) - Renta exenta laboral del 25% con limitación anual 	<ul style="list-style-type: none"> - Rentas de capital y rentas no laborales: renta exenta hasta el 10% de la base, sin superar 1.000 UVT - Rentas de trabajo: renta exenta y deducciones hasta el 40% sin superar 5.040 UVT
Aportes al Sistema General de Pensiones y Salud (aportes obligatorios)	<ul style="list-style-type: none"> - Salud: Deducción - Pensión: Renta exenta 	Ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional
Donaciones	Deducción hasta el 30% de la renta líquida	Descuento del impuesto sobre la renta hasta el 25% del valor donado

d. Renta Presuntiva

Se incrementó del 3% a 3.5% el porcentaje de renta presuntiva, el cual seguirá aplicando sobre el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior.

e. Pago en acciones

Se introduce a la legislación tributaria una norma expresa relativa al tratamiento tributario de los pagos en acciones hechos al trabajador, indicándose los efectos tanto para éste último como para la sociedad.

Qué se entiende por pagos basados en acciones o cuotas de participación social

Cuando el trabajador adquiere el derecho de ejercer una opción para la adquisición de acciones o cuotas de participación social en la sociedad que actúa como su empleadora o una vinculada.

Cuando el trabajador recibe como parte de su remuneración, acciones o cuotas de interés social de la sociedad que actúa como su empleadora o una vinculada.

Dividendos y participaciones

La Reforma Tributaria modifica el sistema actual de tributación de dividendos, desechando la transparencia fiscal que venía aplicándose, y la propuesta de integración planteada por la Comisión de Expertos. En este sentido, se plantea como modelo para Colombia la teoría denominada clásica o de doble tributación, que parte de la base que la sociedad es una persona distinta a lo socios, y en consecuencia es posible gravar las rentas obtenidas de manera independiente.

Dividendos para personas naturales

Se plantea una modificación en la forma de determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales. En este sentido, se establece que este será calculado de manera cédular, y la depuración de cada una de estas cédulas se efectuará de manera independiente. De acuerdo con lo anterior, los ingresos por dividendos y participaciones son considerados como una cédula para la determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales.

Cédula de dividendos y participaciones

Para determinar qué ingresos se consideran parte de esta cédula, vale la pena mencionar los siguientes elementos determinantes:

Sujetos pasivos: se entienden como sujetos pasivos las personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes.

Objeto impositivo: los dividendos y participaciones, provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras.

Base gravable y tarifa: esta cédula, a su vez se divide en dos sub cédulas que tienen como fin determinar la base gravable y la tarifa aplicable. De acuerdo con esto, las dos sub cédulas son:

- Primera sub cédula: los dividendos y participaciones provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, de acuerdo con el numeral 3 del artículo 49 del E.T. Esta primera sub cédula, tiene unas tarifas progresivas especiales, la cual enunciamos a continuación:

Rangos en UVT		Tarifa marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	600 ¹	0%	0
>600	1000 ²	5%	(Dividendos en UVT menos 600 UVT) x 5%
>1000	En adelante	10%	(Dividendos en UVT menos 1000 UVT) x 10%

¹ Aplicando la UVT para el año 2016 (COP \$29.753), este valor corresponde a COP \$17.852.000.

² Aplicando la UVT para el año 2016, este valor corresponde a COP \$29.753.000.

- Segunda sub cédula: los dividendos y participaciones provenientes de utilidades que hubieren sido consideradas como gravadas, de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 49 del E.T. Esta sub cédula estará sujeta a una tarifa del 35%.

A esta misma tarifa del 35% estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

Tratamiento tributario de las sociedades y entidades extranjeras y personas naturales no residentes.

Además de las personas naturales, también estarán sujetos a la tributación de los dividendos las sociedades y entidades extranjeras y las personas naturales no residentes. Para efectos de la determinación de éste, ya que no se trata de personas naturales residentes, no podrá referirse a las rentas cedulares mencionadas con anterioridad. En este sentido, vale la pena destacar los siguientes elementos:

Sujetos pasivos: sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia.

Determinación de la base gravable y tarifa: para efectos de determinar la base gravable, deben diferenciarse dos escenarios:

Los dividendos y participaciones provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional de acuerdo con el numeral 3 del artículo 49 del E.T. Estos estarán gravados a la tarifa del 5%.

Los dividendos y participaciones provenientes de utilidades que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren sido consideradas como gravadas, de acuerdo con los artículos 48 y 49 del E.T. Estas estarán gravadas a la tarifa del 35%.

Tratamiento tributario de dividendos y participaciones distribuidos por personas jurídicas nacionales: los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional. Para esto, de igual manera, deberá atenderse a lo establecido para efectos de determinar las utilidades gravadas, de acuerdo al artículo 48 y 49 del E.T.

Régimen de transición para la tributación a los dividendos: las normas sobre tributación de dividendos que se pretenden reformar, solamente serán aplicables a los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas a partir del año gravable 2017.

Impuesto Sobre la Renta Sujetos Pasivos e Ingresos

Con la expedición de la Ley 1819, encontramos importantes cambios en lo que tiene que ver con las bases que a partir del año 2017 los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios deberán considerar a la hora de determinar su impuesto a pagar.

A continuación desarrollaremos algunos de los cambios más importantes que trae la reforma en materia de bases fiscales:

1. Artículo 22 que adiciona el artículo 21-1 del E.T. – Bases para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios:

Para efectos de iniciar con el análisis de la adición del artículo 21-1 al E.T., es necesario remontarnos a la Reforma Tributaria del año 2012, artículo 165 de la Ley 1607, mediante la cual el Gobierno Nacional estableció un término de transición de cuatro (4) años para la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF) en propósitos fiscales, esta norma generó la expedición del Decreto 2548 de 2014, del Memorando DIAN No 106 del 8 de abril de 2015 y del Concepto No 16442, pues en conjunto establecían las opciones que tenían los contribuyentes que habían adoptado NIIF para controlar las diferencias que se generaban entre las bases fiscales que continuaban inalteradas por los cuatro (4) años siguientes a la adopción de NIIF y los Estados Financieros.

Este periodo de transición permitiría al Gobierno Nacional medir los impactos tributarios con la adopción de NIIF hasta el año 2018 para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad pertenecientes al Grupo 1 y 3, y hasta el año 2019 para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad pertenecientes al Grupo 2, no obstante encontramos que faltando dos años para que se cumpla este límite de tiempo, la reforma derogó el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 y adicionó el artículo 21-1 al E.T., con el cual se adopta para efectos fiscales los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia - NIIF.

Esta precisión es expresa en el Parágrafo 4º del artículo en mención:

“PARÁGRAFO 4. Para los efectos de este Estatuto, las referencias a marco técnico normativo contable, técnica contable, normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y contabilidad por el sistema de causación, entiéndase a las normas de contabilidad vigentes en Colombia”.

No obstante lo anterior, encontramos que el mismo artículo 21-1 del E.T. deja una pequeña puerta abierta al señalar que a pesar del marco general de adopción de NIIF para propósitos fiscales, el artículo 4º de la Ley 1314 de 2009 al continuar vigente le permite disponer de manera expresa un tratamiento diferente a la norma contable para fines fiscales.

Finalmente, con la incorporación de este artículo podríamos pensar de manera preliminar que a partir del año 2017 Colombia entraría a adoptar las NIIF para propósitos fiscales y como consecuencia, ya no habría la obligación de llevar ninguno de los tres sistemas (Libro Tributario, Sistemas de Registros o Cuentas de Orden) que se había propuesto para la conciliación de la información, sin embargo al existir muchas excepciones en la mayoría de los artículos adicionados o modificados por la reforma, consideramos que este podría ser un tema que más adelante la DIAN deberá entrar a aclarar mediante la emisión de conceptos, pues no podríamos concluir que el Libro Tributario quedó derogado.

2. Artículos 27 y 28 que modifican los artículos 27 y 28 del E.T. – Realización del ingreso para obligados y no obligados a llevar contabilidad:

Con la modificación de la norma actual y la adopción de NIIF para propósitos fiscales, el Gobierno Nacional se obliga a modificar las normas de realización del ingreso separando su tratamiento para los obligados y no obligados a llevar contabilidad.

De manera general esta modificación remite de manera directa la realización de los ingresos fiscales a los ingresos devengados contablemente para el periodo fiscal, no obstante como lo mencionamos en el análisis de la adición del artículo 21-1 al E.T., la vigencia del artículo 4° de la Ley 1314 de 2009 le permite al Gobierno establecer excepciones a la regla general de adopción de NIIF, lo cual quedó establecido en los numerales de los artículos 27 y 28 del E.T., al señalar:

“Los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas:”

Las excepciones a NIIF quedaron consignados en 10 numerales y 4 párrafos, en donde vemos se tocan conceptos como intereses implícitos, ingresos devengados por concepto de método de participación, medición razonable e ingresos provenientes de programas de fidelización, entre otras excepciones.

Por tal razón, consideramos que hasta tanto el Gobierno Nacional no expida los Decretos Reglamentarios, no es oportuno para las Compañías dejar de llevar el libro fiscal o alguno de los otros sistemas de registros obligatorios que se habían propuesto para manejar la conciliación de este tipo de diferencias, dado que el Decreto 2548 de 2014 no solo reglamenta el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 que fue derogado, sino que también reglamenta el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009 el cual continúa vigente.

Lo anterior, en línea con el artículo 137 de la reforma que adiciona el artículo 772-1 del E.T. en donde establece que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, deben llevar un sistema de control o de conciliación de las diferencias que pudieran surgir entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del E.T., asegurando que no cumplir con esta obligación sería sancionatorio como una irregularidad a la contabilidad.

Impuesto Sobre la Renta Costos

Existen diferencias entre la **realización** del costo entre obligados y no obligados a llevar contabilidad:

1. No obligados a llevar contabilidad: serán los efectivamente pagados en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro medio que equivalga al pago.
2. Obligados a llevar contabilidad: serán los costos **devengados contablemente** en el periodo gravable (en línea con la directriz general del artículo 21-1 del E.T.).

Excepciones al devengo contable que generarían diferencias frente a lo fiscal que han de analizarse para establecer su incidencia en el impuesto diferido en caso que sean temporarias:

Excepción	Reconocimiento fiscal
Pérdidas por deterioro parcial de inventario.	Al momento de la enajenación o liquidación (en el caso que aplique).
Deterioro de los activos salvo los depreciables.	Sin efecto fiscal alguno; sólo se considera el valor nominal de la factura.
Pérdidas generadas por la medición a valor razonable.	Quando surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fechas ciertos.
Intereses implícitos en adquisiciones.	Quando se reconozca contablemente en el estado de resultados o en otra cuenta patrimonial.
Provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha incierta incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación y pasivos laborales no consolidados en cabeza del trabajador.	
Costos devengados presentados en el ORI.	

- A. Se crea una nueva clasificación de los activos en línea con los nuevos marcos contables vigentes en Colombia, así: (i) activos movibles: inventarios, (ii) activos fijos: propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, y activos no corrientes mantenidos para la venta.
- B. Se determinan como **sistemas** para establecer el costo de inventarios los siguientes: (i) juego de inventarios o periódicos, y (ii) juegos permanentes o continuos. Con la eliminación del párrafo del artículo 62 del E.T. se deja la posibilidad de que los contribuyentes obligados a presentar declaraciones firmadas por revisor fiscal o contador público puedan usar cualquiera de los dos sistemas mencionados; hasta el 2016 para estos contribuyentes sólo se permitía el uso del sistema permanente excepto si se solicitaba autorización ante la DIAN.
- C. Se establecen como métodos de valoración de inventarios los contables (identificación específica, PEPS o FIFO, costo promedio ponderado) o los que establezca el gobierno, lo cual significa que el método UEPS o LIFO quedó eliminado de la norma por considerar que el inventario quedaba subvalorado.
- D. La regla general en la determinación del costo fiscal de los activos adquiridos con posterioridad al 31 de diciembre de 2016, corresponderá al precio de adquisición más los costos directamente atribuibles al activo hasta que se encuentre disponible para su uso o venta.

- E. Existen diferencias para la determinación del costo fiscal de los bienes muebles, inmuebles y de prestación de servicios para los obligados y no obligados a llevar contabilidad.

Determinación del costo para los obligados a llevar contabilidad:

1. Bienes muebles: el costo fiscal de los bienes muebles comprenderá el costo de adquisición y transformación, así como los costos incurridos para colocarlos en su lugar de expendio.
Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, al costo determinado se le realizarán los ajustes de que trata el artículo 59 y el numeral 3 del artículo 93 del ET.
2. Prestación de servicios: devengos contables durante su prestación.
3. Propiedad, planta y equipo y propiedades de inversión:
 - a) El costo fiscal será el precio de adquisición más los costos atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, así como las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones que deban capitalizarse, exceptuando la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento.
 - b) Para efectos fiscales, se depreciarán según el artículo 128 del E.T.
 - c) En caso de enajenación, al costo fiscal se le adicionarán los ajustes del artículo 70 del E.T.
 - d) Las propiedades de inversión que se midan contablemente bajo el modelo del valor razonable, para efectos fiscales se medirán al costo.
4. Activos no corrientes mantenidos para la venta:
 - a) El costo fiscal será la sumatoria del precio de adquisición, los costos directos atribuibles en la medición inicial, menos cualquier deducción que haya sido realizada para fines fiscales.
 - b) Cuando estos activos se enajenen, al costo fiscal se le adicionará el valor de los ajustes señalados en el artículo 70 del E.T.
5. Bienes inmuebles: las reglas para la determinación del costo fiscal corresponderán a las mismas establecidas para las propiedades de inversión y para los activos no corrientes mantenidos para la venta, descritos previamente.
6. Activos intangibles: se clasifican dependiendo de la operación que los origine, así:

Tipo de intangible	Clasificación	Determinación del costo fiscal
Adquiridos separadamente.		Corresponde al precio de adquisición más cualquier costo atribuible a la puesta en marcha en condiciones de uso. Al momento de su venta, se restará las amortizaciones deducidas fiscalmente.
	Compra de acciones o cuotas de interés social.	No se originan intangibles amortizables.
	Fusiones y escisiones gravadas.	Surge una plusvalía, la cual corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación y el

Tipo de intangible	Clasificación	Determinación del costo fiscal
Adquiridos como parte de una combinación de negocios (se adquiere el control de uno o más negocios).	Adquisición de un establecimiento de comercio.	valor patrimonial neto de los activos identificables enajenados. La plusvalía corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación y el valor patrimonial neto de los activos identificables del establecimiento.

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad la plusvalía no será susceptible de amortización ni podrá ser enajenada individualmente.

El término plusvalía hace referencia a (i) los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados, (ii) goodwill, (iii) fondo de comercio, y (iv) crédito mercantil.

Para el caso de los activos intangibles formados internamente su costo fiscal será de cero para los obligados a llevar contabilidad; porque para los no obligados hace referencia al costo presunto del 30% del valor de la enajenación (Artículo 75 del ET).

De acuerdo con el régimen de transición, los saldos de crédito mercantil originados con anterioridad al año 2017 se someterán al tratamiento establecido en la norma al momento de su generación.

Los saldos pendientes por amortizar del crédito mercantil al 1 de enero de 2017, se amortizarán dentro de los cinco (5) periodos gravables siguientes a la entrada en vigencia de la RTE, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones.

7. Adopción de un costo presunto para los cultivadores de café.

F. El costo fiscal de las inversiones amortizables se determinará de manera específica para cada una de las siguientes inversiones: (i) gastos pagados por anticipado; (ii) gastos de establecimiento; (iii) gastos de investigación, desarrollo e innovación; (iv) gastos de evaluación y explotación de recursos naturales no renovables; (v) instrumentos financieros; y (vi) acciones, cuotas o partes de interés social.

G. Otros aspectos importantes relacionados con la normativa aplicable al costo:

1. Para la capitalización de intereses se tendrá en cuenta lo previsto en los artículos 118-1 y 288 del E.T., es decir, la regla de subcapitalización y diferencia en cambio, respectivamente.
2. En la enajenación de bienes inmuebles que se hayan declarado por avalúo o autoavalúo, se restará del costo fiscal aquellas depreciaciones previamente deducidas.
3. Se restará del costo fiscal, que incluya los ajustes a bienes raíces, acciones y aportes (definidos por el Gobierno Nacional mediante decreto), todas aquellas depreciaciones previamente deducidas.
4. Se considera el costo fiscal de los autoconsumos o transferencias a título gratuito para efectos del impuesto sobre la renta.
5. El costo de los inventarios podrá ser disminuido bajo los siguientes escenarios: (i) faltantes de inventario de fácil destrucción o pérdida, (ii) inventarios dados de baja por obsolescencias y destruidos, e (iii) inventarios asegurados.

Impuesto Sobre la Renta Bruta y Deducciones

- A. Determinación de la renta bruta en la enajenación de acciones, cuotas y derechos en vehículos de inversión:** Se determina el precio de venta en la enajenación de acciones o cuotas de entidades nacionales que no coticen en bolsa o de una entidad de reconocida idoneidad internacional (determinada por la DIAN), se presume, salvo prueba en contrario, que no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 15%.

Esta misma regla aplica para la enajenación de derechos en vehículos de inversión como fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva. Estos últimos representados en las mismas acciones o cuotas antes indicadas.

- B. Activos biológicos:** Se establece la noción de activos biológicos para efectos tributarios. Al respecto, los activos biológicos, plantas o animales, se dividen en: i) productores y ii) consumibles.

En materia del impuesto de renta, los activos biológicos productores se entenderán como propiedad planta y equipo y podrán depreciarse a línea recta por el término de vida útil del activo. El costo fiscal corresponderá al valor de adquisición, mas todos aquellos costos hasta que el activo biológico este aptó para producir.

En materia del impuesto de renta, los activos biológicos consumibles se entenderán como inventarios. Su costo fiscal será el fijado en el Estatuto Tributario para los inventarios.

- C. Contratos de fiducia mercantil:** Se establece que el fiduciario deberá certificar al fideicomitente o beneficiario, la información financiera y fiscal relacionada con el patrimonio autónomo. Esta certificación estará suscrita por el representante legal y el contador o revisor fiscal.

- D. Realización de las deducciones para los obligados a llevar contabilidad:** Se establece que las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año gravable y que cumplan con ciertos requisitos. En este caso nos referimos a gastos que aunque devengados contablemente, generan diferencias temporarias, y su reconocimiento fiscal se hará en la forma que disponga el Estatuto Tributario.

Los gastos que no cumplan con los requisitos establecidos, no serán deducibles, y se entenderá que los mismos generan una diferencia permanente. La norma cita algunos ejemplos a título enunciativo, como la aplicación del método de participación patrimonial, los impuestos, las multas y los dividendos.

- E. Limitación de deducciones:** Se acepta la deducción de las siguientes partidas: i) atenciones a clientes, proveedores y empleados (el monto máximo a deducir por la totalidad de los anteriores conceptos es el 1% de los ingresos fiscales netos y efectivamente realizados) y ii) pagos salariales y prestacionales cuando provengan de litigios laborales.

Las anteriores deducciones deben encontrarse debidamente soportadas, así como deben hacer parte del giro ordinario del negocio.

- F. Tratamiento tributario de los pagos basados en acciones o cuotas de participación social:** Se introduce al ordenamiento tributario este concepto, para lo cual se define: i) que se entiende por un pago basado en acciones o cuotas de participación, y ii) cuál es el tratamiento fiscal respecto a la sociedad y a los trabajadores.

- G. Deducción para las prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos:** Para los obligados a llevar contabilidad, se señala que son aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de i) prestaciones sociales, ii) aportes parafiscales e iii) impuestos de que trata el artículo 115 del E.T.; en el año en que se devenguen, y que se hayan pagado previo a la presentación de la declaración inicial del impuesto a la renta.

H. Deducción especial del impuesto sobre las ventas: A partir del año 2017, el IVA pagado a la tarifa general en bienes de capital, podrá deducirse de la base de depuración del impuesto a la renta. La deducción se solicitara en la declaración del año en que se importe o adquiera el bien.

Este beneficio no es concurrente con el descuento del IVA pagado en la adquisición de maquinaria pesada para industria básica.

I. Limitaciones a pagos de regalías por concepto de intangibles: No procede la deducción de regalías a vinculados económicos del exterior y zonas francas, correspondientes a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional.

Tampoco procede el pago por regalías asociado a la adquisición de productos terminados.

J. Limitación a las deducciones de los costos y gastos en el exterior: Se someten a la limitación del 15% de la renta líquida de que trata el artículo 122 del E.T., los siguientes: i) los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, y ii) los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas.

K. Requisitos para la procedencia de los gastos en el exterior: Los gastos devengados por concepto de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, son deducibles, si se registra el contrato respectivo, dentro de los seis meses siguientes a la suscripción del contrato. Si se modifica el contrato, la solicitud de registro debe hacerse dentro de los tres meses siguientes a la modificación.

L. Los pagos a la casa matriz son deducibles: Los gastos de administración o dirección, sean de fuente nacional o extranjera, estarán sometidos a la tarifa de retención en la fuente de qué trata el artículo 408 del E.T. (15%).

M. Pagos a jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y a entidades pertenecientes a regímenes tributarios preferenciales: Se cambió la expresión paraíso fiscal, por jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición, o a entidades pertenecientes a regímenes preferenciales, y se establece que los mismos son deducibles en la medida de que se practique la respectiva retención en la fuente.

Así mismo, se aclara que la exclusión que se daba para aplicar este artículo frente a operaciones financieras registradas ante el Banco de la República, sigue aplicando, pero que en todo caso, se debe cumplir con lo dispuesto en el régimen de precios de transferencia.

N. Contratos de leasing: Los contrato de leasing celebrados a partir del 1 de enero de 2017, se clasifican en i) arrendamiento operativo y ii) arrendamiento financiero o leasing.

El leasing financiero deberá reunir alguna de las siguientes características (i) que al final del contrato se trasfiere la propiedad del activo al arrendatario o locatario, (ii) que el arrendatario o locatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que sea suficientemente inferior a su valor comercial en el momento en que la opción de compra sea ejercida, de modo que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción podrá ser ejercida, (iii) que el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se trasfiere al final de la operación, (iv) que al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor comercial del activo objeto del contrato, y (v) que los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

En este sentido, todo contrato que no se adapte a las características en comento deberá ser tratado como un arrendamiento operativo.

- O. Valor base de depreciación:** La depreciación de los bienes usados en negocios o actividades productoras de renta se calcularía sobre la diferencia que resulte entre el costo fiscal y el valor residual durante la vida útil de tales bienes, en la medida en que hayan prestado servicio en el periodo gravable.

En consecuencia ya no sería depreciable el valor total del activo fijo, debiendo mantenerse en el patrimonio fiscal el valor residual del bien, el cual estaría determinado conforme a la técnica contable.

- P. Depreciación por obsolescencia:** Se introduce el concepto de obsolescencia parcial, la cual se entendería como la pérdida parcial del bien, y no sería deducible sino hasta el momento de su enajenación. Se aclara que la obsolescencia total de los bienes sería deducible respecto a su costo fiscal menos las deducciones que hayan sido aplicadas, en la parte que no haya sido cubierta por indemnizaciones o seguros. Deben evaluarse los efectos en bienes muebles e inmuebles.

- Q. Vida útil y limitaciones:** La vida útil de los activos fijos será la que establezca la técnica contable y deberá estar soportada para efectos fiscales, con estudios técnicos, manuales de uso, informes, entre otros. soportes.

Las tasas de depreciación serán las establecidas de conformidad con la técnica contable, siempre que no exceda las tasas máximas fijas por el Gobierno Nacional, y que oscilarán entre el 2.22% y el 33%. En ausencia de dicho reglamento las tasas oscilarán entre el 2.22 y el 20% conforme a la tabla establecida en la Ley.

La deducción que exceden los límites establecidos, serán deducibles en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo. Debe analizarse el tratamiento en bienes depreciables contablemente diferentes a terrenos.

- R. Depreciación acelerada por turnos adicionales:** La depreciación fiscal podría aumentarse en un 25% cuando sea posible demostrar que la maquinaria se utiliza diariamente por 16 horas o más, y proporcionalmente en fracciones superiores, siempre y cuando esto se demuestre.

- S. Inversiones amortizables:** La deducción de inversiones estaría limitada al 20% del costo fiscal, por año. Dichas inversiones amortizables incluyen los desembolsos de establecimiento y los de investigación y desarrollo, incluso si el proyecto no es exitoso. Las inversiones en instrumentos financieros y acciones, cuotas o partes de interés social, no son amortizables para propósitos del impuesto sobre la renta.

Los gastos pagados por anticipado serán deducibles en la medida en que se reciban los servicios.

- T. Intangibles:** Los activos intangibles adquiridos separadamente y los adquiridos como parte de una combinación de negocios son amortizables en la medida en que i) tengan una vida útil definida, ii) que se puedan identificar y medir fiablemente de acuerdo con la técnica contable, y iii) que su adquisición haya generado en cabeza del enajenante residente fiscal colombiano un ingreso gravado en Colombia a precios de mercado, o si la venta fue realizada por un tercero independiente del exterior.

Adicionalmente, no procedería la amortización de dichos activos intangibles adquiridos entre partes relacionadas o vinculadas dentro del territorio aduanero nacional, zonas francas y las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia. Si bien, dicha limitación puede ser levantada a través de un estudio de precios de transferencia, los demás requisitos indicados siguen siendo aplicables.

Para efectos fiscales, el método de amortización será determinado conforme a la técnica contable pero deberá respetar la limitación del 20% anual.

- U. Inversiones en la explotación de minas, petróleo y gas:** Se señala expresamente que procederá la depreciación o amortización de los activos de evaluación y exploración de recursos naturales no renovables, según si se trata de activos tangibles o intangibles. Debido a que son capitalizables, se elimina la posibilidad del tratamiento a través del método de esfuerzos exitosos.

Se establece la amortización dependiendo de la fructuosidad o infructuosidad de la explotación. Los infructuosos serán amortizables en el periodo de su declaratorio o en los dos siguientes, mientras que los fructuosos se harán en proporción a las reservas probadas.

- V. Deudas de dudoso o difícil cobro:** Se podrán deducir las cantidades razonables que fije el reglamento como deterioro de cartera de dudoso o difícil cobro, en la medida en que dicha cartera se haya originado en operaciones productoras de renta.

Debido a la expresión “deterioro de cartera”, surge la inquietud respecto a si el gobierno nacional expedirá un reglamento que fije la determinación de la deducción a partir del deterioro de cartera, o si puede entenderse como aplicable el reglamento que ha estado vigente respecto a los métodos de provisión general y provisión individual de cartera.

- W. Pérdidas fiscales:** Se limita su compensación a 12 años, y se establece un régimen de transición para aquellas generadas con anterioridad. La firmeza de las declaraciones con pérdidas se amplía a 6 años.
- X. Deducción por donaciones en tecnología:** Se elimina el beneficio del 175% al 100%, y se establece un beneficio adicional como descuento del 25%.

Tarifa del Impuesto de Renta, Renta Presuntiva, Rentas Exentas y Descuentos

TARIFA DE IMPUESTO DE RENTA

La tarifa general del impuesto sobre la renta será del 34% en 2017 y del 33% a partir de 2018. Igualmente se crea una sobretasa a la tarifa del 6% en 2017 y del 4% en 2018, solo para rentas gravables superiores a \$800 millones.

Por su parte la tarifa aplicable para usuarios de zona franca corresponde al 20%, excepto para usuarios comerciales, los cuales estarán sujetos a la tarifa general.

Para algunas rentas específicas, se crea también una tarifa especial del 9%.

RENDA PRESUNTIVA

Se aumenta del 3% al 3,5% el porcentaje aplicable para determinar la renta presuntiva, de acuerdo con el patrimonio líquido del contribuyente en el año inmediatamente anterior.

RENTAS EXENTAS

Las rentas exentas contempladas en el artículo 207-2 del E.T.tendrán el siguiente tratamiento:

- Se mantienen como exentas: las contempladas en los numerales 1, 2 y 12 de dicho artículo – referidas respectivamente a la venta de energía eléctrica generada con recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas; servicios de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado; pago de intereses y demás rendimientos financieros por parte de entidades gubernamentales en el marco de un acuerdo específico de cooperación.
- Gravadas a partir del año 2018 las contempladas en los numerales 2, 5, 8 y 11; referidos respectivamente a servicios de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado; servicios de ecoturismo certificados por el Ministerio del Medio Ambiente; software elaborado en Colombia; y rendimientos generados por la reserva de estabilización de sociedades administradoras de fondos de pensiones.
- Se gravan a partir de 2017 pero a la tarifa del 9% las contempladas en los numerales 3, 4, 5 y 7; relativos respectivamente a servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles; servicios hoteleros prestados en hoteles remodelados; servicios de ecoturismo certificados por el Ministerio del Medio Ambiente; nuevos contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (leasing), de inmuebles construidos para vivienda. Así mismo, estará gravada con esta tarifa la renta líquida generada por el aprovechamiento de nuevos cultivos de tardío rendimiento en cacao, caucho, palma de aceite, cítricos, y frutales que establece el artículo 1 de la Ley 939 de 2004.

DESCUENTOS TRIBUTARIOS

Se crean los siguientes tres descuentos tributarios:

- Por inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente (art. 255 E.T.)

- Por inversiones realizadas en investigación, desarrollo tecnológico o innovación (Art. 256 E.T.). Esta modificación supone la eliminación del descuento para empresas colombianas de transporte internacional contemplado en el artículo 256 E.T. vigente hasta diciembre de 2016.
- Por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial (Art. 257 E.T.)

Estos tres descuentos, en su conjunto, no podrán exceder del 25% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año gravable. El exceso podrá tomarse en periodos siguientes, sujetos a ciertos límites de tiempo.

Precios de Transferencia

1. Documentación Comprobatoria (Art. 108, modifica artículo 260-5 del E.T.): Dado los compromisos adquiridos por Colombia al participar activamente en el proyecto BEPS, la Reforma incluye el enfoque de documentación en tres niveles propuesto por la Acción 13 de dicho proyecto:

a. Informe maestro e informe local: la documentación comprobatoria deberá contener, adicionalmente al reporte tradicional de informe local, un "Informe Maestro" (*master file*) con la información global relevante del grupo multinacional. El contenido específico de este informe se espera sea reglamentado mediante Decreto; sin embargo, la Acción 13 de BEPS establece directrices sobre la información que debería contener.

Es de destacar que este nuevo deber formal debe ser presentado/conservado por la totalidad de los contribuyentes que se encuentren sujetos a este régimen, independientemente de que se trate de una entidad controlante o una filial o subsidiaria residente en Colombia.

Adicionalmente, se incluye la obligación por parte del Representante Legal de firmar la información financiera y contable utilizada en la preparación de la documentación comprobatoria, además de la que ya se venía incluyendo, es decir, la del Revisor Fiscal.

b. Informe país por país: a partir del año gravable 2016, quienes se consideren la "Última Casa Matriz" de grupos multinacionales, con domicilio en Colombia, con ingresos consolidados superiores a 81.000.000 UVT (COP 2,4 billones), deberán presentar un "Informe País por País" (*Country by Country Report - CbCR*) que contendrá, entre otros, información relativa a la asignación global de ingresos e impuestos pagados por cada una de las entidades que componen dicho grupo, junto con ciertos datos relativos a la actividad económica de cada entidad.

La norma por ahora no establece los aspectos específicos que deberá incluir el *CbCR*; no obstante, la Acción 13 de BEPS también establece los requisitos mínimos de este reporte y, aún más, indica que en Colombia no solo deberán aplicar tales requisitos, sino que se tendrán algunos adicionales, que también deberán ser establecidos por Decreto.

La Ley, además, abre la posibilidad de que subordinadas o establecimientos permanentes en Colombia presenten este reporte en nombre de su Última Casa Matriz, en los eventos en que en su país de domicilio no exista legislación de *CbCR*.

El incumplimiento en la presentación del *CbCR* será sancionable de acuerdo con lo estipulado en el artículo 651 del E.T. y no le serán aplicables las sanciones del régimen de precios de transferencia.

2. Análisis de operaciones con *commodities* (Art. 107, modifica artículo 260-3 del E.T.): en línea con la Acción 10 del proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Project*) de la OCDE, para operaciones de *commodities* se introduce la preferencia de utilizar el método de Precio Comparable No Controlado - PC³ como el más apropiado. Para efectos del análisis, el precio de plena competencia puede determinarse por referencia a transacciones comparables realizadas entre terceros independientes o por referencia a precios de cotización, los cuales indican el precio del *commodity* en un periodo determinado obtenido en un mercado nacional o internacional de intercambio de *commodities*, realizando los ajustes de comparabilidad que técnicamente puedan ser aplicados.

En caso que el contribuyente, a través de la aplicación de esta metodología, no pueda demostrar el precio con base en la fecha o periodo utilizado para su fijación, mediante documentos fiables (contratos, ofertas, aceptaciones u otros documentos que establezcan los términos del acuerdo), la DIAN podrá establecer la fecha para fijar el precio de la transacción, de acuerdo con las prácticas normales de mercado y la evidencia que tenga disponible.

³ El PC compara directamente el precio de bienes y servicios transferidos en operaciones entre vinculados, frente al precio cobrado por bienes o servicios entre partes independientes en situaciones comparables.

Solo en casos excepcionales podrán utilizarse otros métodos para el análisis de este tipo de bienes, siempre y cuando se incluyan las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables a los fines del análisis.

- 3. Levantamiento de limitaciones a la deducibilidad (Art. 110, modifica artículo 260-8 del E.T.):** se adiciona el artículo 124-2 y el parágrafo 2 del artículo 143 a los artículos que ya explícitamente se levantaban por la aplicación de la normativa de precios de transferencia; en particular, por demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia.

En este sentido, se levanta la limitación para la deducción de los pagos no sujetos a retención a los antes denominados "paraísos fiscales", haciendo claridad normativa para este tipo de pagos.

También se levanta la limitación para amortizar fiscalmente los activos intangibles adquiridos entre vinculados económicos.

- 4. Sanciones (Art. 111, modifica artículo 260-11 del E.T.):** las sanciones por extemporaneidad en la presentación de la Documentación Comprobatoria y la Declaración Informativa serán determinadas con base en los días de retraso y corresponderán a un porcentaje sobre el total de las operaciones sujetas documentar.

Por su parte, los límites máximos de las sanciones fueron incrementados en algunos casos, volviendo más oneroso el incumplimiento de lo dispuesto por régimen sancionatorio de precios de transferencia, con sanciones que podrían llegar hasta los COP 955 millones (UVT - 2017).

Adicionalmente, se incluyó una nueva sanción asociada al hecho de la no presentación de la Documentación Comprobatoria, la cual corresponderá al 4% del valor total de las operaciones sujetas al régimen, respecto de las cuales no se presentó documentación comprobatoria, sin exceder el equivalente a 25.000 UVT (COP 796 millones).

Otras normas

A. Activos

1. Que se amplíe el concepto de activos, incluyendo *"los recursos controlados por la entidad como resultado de eventos pasados y de los cuales se espera que fluyan beneficios económicos en el futuro."* (artículo 113 de la Ley 1819 de 2016 modificatoria del artículo 261 del E.T.)

Según la norma propuesta no integran el patrimonio bruto los activos contingentes de conformidad con la técnica contable, ni el activo por impuesto diferido, ni las operaciones de cobertura y de derivados por los ajustes de medición a valor razonable.

En suma se mantienen las bases de valor patrimonial diferentes para el patrimonio.

2. En la norma fueron incluidas disposiciones que hacen referencia a IFRS, sin embargo, para la valoración patrimonial de activos se mantuvo el manejo de los ajustes por inflación que para efectos fiscales se mantuvieron hasta el 2006, con lo cual se mantendrán las diferencias del patrimonio por este rubro.
3. En materia de fideicomisos el artículo 117 de la Ley 1819 de 2016 busca que el tratamiento aplicable a los derechos fiduciarios sea armónico con el valor patrimonial, donde se reconocerán los efectos patrimoniales de forma separada en relación con el activo y el pasivo.
4. El artículo 118 de la Ley 1819 de 2016 señala que el valor de los bienes incorporeales concernientes a propiedad industrial, literaria, artística y científica se deben estimar a partir de su costo de adquisición demostrado, sumado a cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso, con lo cual se percibe una variación importante al asimilar su valor patrimonial a las reglas establecidas en IFRS.

B. Deudas⁴

Se entiende por deudas los pasivos que corresponden a obligaciones presentes que surgieron en eventos pasados y cuya cancelación se deberá hacer mediante el desprendimiento de recursos. El reconocimiento de deudas procede siempre que se cumpla con lo siguiente:

1. Que se conserven los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda durante el término señalado en el artículo 632 del E.T.
2. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, solamente puedan solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta.
3. Por su parte los pasivos para obligados a llevar contabilidad deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

No tienen el carácter de deudas, las provisiones y pasivos contingentes según lo define la técnica contable. Y así mismo, el valor patrimonial de las deudas se medirá y reconocerá aplicando el modelo del costo⁵.

⁴ Artículo 119 de la Ley 1819 de 2016 modificatorio del artículo 283 del E.T.

⁵ Artículo 121 de la Ley 121 de 2016 modificatoria del artículo 286 del E.T.

El valor patrimonial de las deudas será el que resulte como consecuencia de la aplicación de las siguientes reglas⁶:

1. *"Pasivos financieros medidos a valor razonable se medirán y reconocerán aplicando el modelo del costo amortizado.*
2. *Los pasivos que tienen intereses implícitos para efectos del impuesto sobre la renta se reconocerán por el valor nominal de la operación.*
3. *En aquellos casos según lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro."*

C. Diferencia en cambio⁷

1. En virtud de la reforma la causación de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en moneda extranjera se mantiene con el registro inicial, sin embargo las fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, de activos y de pasivos no tendrá efectos hasta el momento de la enajenación, abono, liquidación o pago parcial.
2. Adicionalmente se grava el ingreso y el costo o gasto deducible que se genere por la diferencia entre la tasa representativa del mercado en el reconocimiento inicial y la tasa representativa del mercado en el momento del abono o pago.

D. Ganancias Ocasionales

1. No se proponen modificaciones al régimen del impuesto a las ganancias ocasionales; sin embargo, se incluyó una prohibición en el sentido de no poder aplicar dichas normas a los activos movibles que permanezcan por más de dos años en el patrimonio del contribuyente.

E. Retención en la fuente por pagos al exterior⁸

En materia de pagos al exterior se unifican las tarifas y los siguientes cambios:

1. Los pagos por concepto de intereses están sometidos a una tarifa de retención del 15% con independencia del término de duración del crédito del que emanen.
2. La tarifa por concepto de consultoría, servicio técnico y asistencia técnica, prestada por no residentes fiscales desde el exterior o en el país será del 15%.
3. La explotación de programas para computador o por la explotación de películas cinematográficas estará gravada la tarifa del 15% sobre la totalidad del pago.
4. Los pagos al exterior que se realicen a las casas matrices por concepto de servicios de administración o dirección, sean de fuente nacional o extranjera estarán gravados a la tarifa del 15%.
5. Los pagos que no tengan asignada una tarifa especial de conformidad con las reglas del capítulo de pagos al exterior es del 15%.

Dicha tarifa también aplicará a los pagos por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del know-how, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, no previstos en otros artículos.

⁶ Artículo 122 de la Ley 1819 modificadorio del artículo 287 del E.T.

⁷ Artículo 123 de la Ley 1819 de 2016 el cual incluye el Capítulo IV al Título II del Libro I del E.T.

⁸ Artículo 126 de la Ley 1819 de 2016 por el cual se modifica el artículo 408 del E.T.

Dicha tarifa de retención no será aplicable a los inversionistas de portafolio, en su lugar operará la señalada en el artículo 18-1 del E.T.

6. En cuanto a los pagos o abonos en cuenta que se hagan en favor de residentes en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula tributación, o en favor de entidades que estén cobijadas por un régimen tributario preferencial procederá la retención en la fuente a la tarifa general del impuesto sobre la renta prevista para personas jurídicas.

F. Información Contable y facultades de la DIAN⁹

La DIAN tendría la facultad de revisar y verificar de los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición; de manera que podrá solicitar información amplia y suficiente sobre las bases a partir de las cuales se calculan los tributos.

G. Beneficiario efectivo

Se introduce en el ordenamiento nacional el concepto de beneficiario efectivo a efectos de potencializar las facultades de fiscalización, estudios y cruces de información para la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. En efecto, el artículo 133 de la Ley 1819 de 2016¹⁰ establece dos posibles criterios para su determinación:

1. Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior.
2. Ser beneficiaria directa o indirecta de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.

Mientras que el artículo 134 señala los criterios aplicables para aquellos eventos en que se trate del intercambio automático de información de personas naturales:

1. Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior; o,
2. Ser beneficiaria, directa o indirecta, de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia; o,
3. Poseer, directa o indirectamente, el 25% o más del capital o de los votos de la sociedad nacional, del patrimonio autónomo, del encargo fiduciario, del fondo de inversión colectiva o de la sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.

Finalmente, en el evento en que el contribuyente no revelase la información requerida, las sanciones aplicables corresponderán a las establecidas en el artículo 631 del Estatuto Tributario, mientras que de tratarse del segundo evento se empleara las sanciones por él no envió de información del artículo 651, y el régimen sancionatorio en materia de lavado de activos y prevención del terrorismo.

H. Costos normas especiales

El artículo 135 de la Ley 1819 de 2016¹¹ zanja el debate relacionado con la aceptación de costos y deducciones, así la fecha de factura o documento equivalente tenga fecha del año o periodo siguiente. En este sentido, el criterio empleado en la redacción le dio prevalencia a la sustancia sobre la forma, convirtiéndose en un alivio para los contribuyentes que desarrollan esta práctica común.

⁹ Artículo 130 de la Ley 1819 de 2016 mediante el cual se adiciona el literal g) al artículo 684 del E.T.

¹⁰ Por medio del cual se adicional el artículo 631-5 del E.T.

¹¹ Mediante el cual se adiciona un párrafo al artículo 771-2 del E.T.

El artículo 307 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 771-5 al E.T. relacionado con los medios de pago para la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables.

En aras de eliminar la evasión, por medio de la reforma se señala la implementa gradual este artículo tendiente a desincentivar el uso del efectivo en las transacciones de los contribuyentes. El parágrafo 1 establece de forma contundente que aquellos pagos individuales que superen las 100 UVT y que no correspondan a rentas no laborales percibidas por personas naturales deberán canalizarse de forma obligatoria a través de los medios financieros so pena de su desconocimiento.

Por último, el artículo 136 de la Ley 1819 de 2016 adicionó el artículo 771-6 al E.T., consagra la facultad de la administración de desconocer costos y gastos incurridos por el contribuyente en el exterior en caso de darse las siguientes condiciones:

1. El beneficiario efectivo (persona natural), en los términos del artículo 631-5 de este Estatuto, de dichos pagos es, directa o indirectamente, en una proporción igual o superior al 50%, el mismo contribuyente;
2. El pago se efectúa a una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial o no se allegue certificado de residencia fiscal del beneficiario del pago. Esto, independiente de que hayan sido sujetos a retención en la fuente.

Fundado en el concepto de la cláusula antiabuso, se establece la posibilidad de que estos gastos no sean desconocidos en el evento en que el contribuyente demuestre que dichos pagos obedecen a un propósito principal de negocios.

I. Conciliación fiscal¹²

Previendo las diferencias que pueden presentarse entre la aplicación de los nuevos marcos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario, se establece la obligación para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan, la pena de ser sancionado por contener irregularidades en la contabilidad.

J. Moneda para efectos fiscales¹³

El proyecto de reforma estructural consagra la obligación de llevar la información financiera, contable y sus elementos en pesos colombianos desde el momento de su reconcomiendo inicial y posteriormente, para efectos fiscales. En este sentido, queda completamente prohibido la práctica de registrar la información fiscal en moneda extranjera y con posterioridad ser re expresada para determinar los efectos tributarios aplicables.

¹² Artículo 137 de la Ley 1819 de 2016 mediante el cual se adiciona el artículo 772-1 del E.T.

¹³ Artículo 138 de la Ley 1819 de 2016 mediante el cual se adicional el artículo 868-2 del E.T.

Monotributo

I. Antecedentes: justificación y antecedentes normativos del Monotributo

El Monotributo incluido en la reforma (Art. 165 a 172 de la Ley 1819 de 2016 que adiciona los artículos 903 a 916 del Estatuto Tributario) tiene como principal propósito impulsar la formalidad en la economía, a través de la reducción de cargas formales, sustanciales y la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de ciertas personas naturales como por ejemplo tenderos y propietarios de peluquerías.

Los siguientes sujetos no pueden optar por el Monotributo:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Las personas naturales que obtengan rentas de trabajo.
- c) Las personas naturales que obtengan de la suma de las rentas de capital y dividendos más del 5% de sus ingresos totales.
- d) Las personas que desarrollen simultáneamente una de las actividades (como tenderos y peluquerías) y otra diferente.

El Monotributo ha sido previsto como un impuesto anual voluntario, y alternativo, respecto del impuesto sobre la renta e incluye el acceso al esquema de seguridad social y quienes opten por acogerse deberán inscribirse como contribuyentes del Monotributo en el RUT antes del 31 de marzo del respectivo año gravable.

II. Elementos esenciales del Monotributo

De acuerdo con las normas adicionadas al Estatuto Tributario para efectos de la creación del Monotributo, los elementos esenciales de este último son:

- a. **Hecho generador:** obtención de ingresos, ordinarios y extraordinarios.
- b. **Sujeto activo:** la Nación.
- c. **Sujeto pasivo:** las personas naturales que cumplan con las siguientes condiciones:
 - Que en el año gravable hubieren obtenido ingresos brutos ordinarios o extraordinarios, iguales o superiores a 1.400 UVT¹⁴ e inferiores a 3.500 UVT¹⁵.
 - Que desarrollen su actividad económica en un establecimiento con un área inferior o igual a 50 metros cuadrados.
 - Que sean elegibles para pertenecer al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos, **BEPS**¹⁶, de acuerdo con la verificación que para tal efecto haga el administrador de dicho servicio social complementario. Si no se es elegible en el sistema BEPS o se tienen ingresos inferiores a las 1.400 UVT, se podrá acceder al Monotributo si se efectuaron cotizaciones a salud y pensiones en el régimen contributivo durante 8 meses en el año gravable anterior.
 - Que tengan como actividad económica una o más de las incluidas en la división 47 comercio al por menor¹⁷ y la actividad 9602 peluquería y otros tratamientos de belleza de la clasificación de actividades económicas – CIIU adoptada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

¹⁴ La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, estableció en \$29.753 la Unidad de Valor Tributario – UVT para el año 2016. Por lo tanto, 1.400 UVT equivalen a \$41.654.000 a la UVT determinada para el año gravable 2016.

¹⁵ 3.500 UVT equivalen a \$104.136.000, a partir de la UVT determinada para el año gravable 2016.

¹⁶ Debe mencionarse que BEPS no hace referencia al programa denominado "*Base Erosion and Profit Shifting*" desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sino que hace referencia a los **Beneficios económicos Periódicos**, que definiremos más adelante en el presente escrito.

¹⁷ En la sección 47 vale la pena destacar las siguientes actividades: Comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto por alimentos, bebidas o tabaco; Comercio al por menor de productos agrícolas para el consumo en

- d. **Base gravable:** está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.
- e. **Tarifa:** Esta dada en UVT y aplica según la categoría que de acuerdo al monto de ingresos corresponda al contribuyente, como se puede observar en la siguiente tabla.

Categoría	Ingresos brutos anuales		Valor anual a pagar por concepto de Monotributo (Tiene dos componentes)	Componente del impuesto	Componente del aporte BEPS
	Desde	Hasta			
A	1.400 UVT	2.100 UVT	16 UVT	12 UVT	4 UVT
B	> 2.100 UVT	2.800 UVT	24 UVT	19 UVT	5 UVT
C	>2.800 UVT	3.500 UVT	32 UVT	26 UVT	6 UVT

III. Otros aspectos relevantes

- 1. Retención en la fuente:** los contribuyentes del Monotributo serán sujetos de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios. Sin embargo, cuando sean ingresos percibidos a través de tarjetas de crédito y débito u otros mecanismos electrónicos, la retención en la fuente prevista en el Decreto 406 de 2001 (1.5%) no le será aplicable. Esto último implica retos a las entidades financieras emisoras de tarjetas débito y crédito para adaptar los sistemas a esta norma.
- 2. Beneficios Económicos Periódicos (BEPS):** el mecanismo de Beneficios Económicos Periódicos es un Servicio Social Complementario que hace parte del Sistema de Protección para la vejez que tiene fundamento normativo en el artículo 87 de la Ley 1328 de 2009 y el Decreto 0604 de 2013, y constituye un mecanismo individual, independiente, autónomo y voluntario de protección a la vejez.
- 3. Régimen común en el impuesto sobre las ventas:** los responsables del régimen común podrán acogerse al Monotributo, cuando demuestren que en los tres (3) años anteriores cumplieron con las condiciones previstas para los sujetos pasivos del impuesto.
- 4. Poder de fiscalización e incumplimiento:** la DIAN tiene la capacidad de excluir del régimen a quien, de acuerdo con los programas de fiscalización, no cumpla con los requisitos para pertenecer al Monotributo. Posteriormente, la DIAN podrá fiscalizar para exigirle el cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondan por los periodos en los cuales declaró a través del Monotributo.

IV. Beneficios y retos que impone el Monotributo

Y. Beneficios del Monotributo

- **Simplicidad:** por la facilidad en el control, lo cual puede redundar en una mayor participación de los nuevos contribuyentes.
- **Inclusión financiera:** incentiva a la utilización de servicios financieros formales como, la aceptación de pagos electrónicos realizados a través de tarjetas débito o crédito.
- **Equidad y reducción de pobreza.**
- **Información:** la autoridad tributaria contará con nueva información que le permitirá controlar y mitigar la evasión fiscal.

Z. Retos del Monotributo

- **Caída de recaudo en el corto plazo:** el principal riesgo que se desprende del sistema de Monotributo es la inminente caída de corto plazo en el recaudo fiscal.
- **Fraude, evasión - Fiscalización:** si la administración de impuestos no evoluciona en su capacidad de control a esta nueva categoría de contribuyentes, por ejemplo mediante acciones y mecanismos de comprobación de la realidad de las declaraciones, es posible que el sistema involucre consecuencia de abusos por parte del contribuyente.
- **Enanismo:** también puede darse el fenómeno de enanismo, esto es el incentivo a no crecer para no pasar al sistema general.

establecimientos especializados; Comercio al por menor de leche, productos lácteos y huevos, en establecimientos especializados; Comercio al por menor de combustible para automotores; Comercio al por menor de productos textiles en establecimientos especializados; entre otros.

Impuestos sobre las ventas

La Ley 1819 de 2016 modificó el hecho generador del IVA en cuanto a la prestación de servicios, para incluir los servicios prestados en el exterior cuyo beneficiario se encuentre en Colombia, como hecho generador del impuesto.

Señala la norma lo siguiente¹⁸:

“El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a)** La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos.
- b)** La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial.
- c)** La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.
- d)** La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente.
- e)** La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.” (subrayas nuestras)

En este sentido, los servicios prestados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto “...cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional...”¹⁹

Lo anterior representa una modificación importante en materia de prestación de servicios, pues hasta el momento la regla general es que únicamente son gravados los servicios prestados en Colombia y, por excepción, algunos prestados desde el exterior²⁰.

Dentro de los servicios prestados desde el exterior que empezaran a ser gravados, se encuentran los denominados “servicios electrónicos”, que incluyen los siguientes:

- a.** Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).
- b.** Servicio de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles.
- c.** Suministro de servicios de publicidad online.
- d.** Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.

Para estos servicios en especial, la reforma establece una serie de medidas especiales para recaudar el IVA, que a continuación indicamos²¹.

¹⁸ Artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 que modifica el artículo 420 del E.T.

¹⁹ Parágrafo 3º del artículo 170 del proyecto.

²⁰ Como se establecía en el numeral 3º del parágrafo 3º del artículo 420 del actual E.T. vigente hasta el año 2016

²¹ Artículo 180 de la Ley 1819 de 2016 que modifica el numeral 3 y adiciona el numeral 8 y un parágrafo transitorio al artículo 437-2 del Estatuto Tributario

A. Nuevos agentes de retención del impuesto sobre las ventas

En la medida en que las personas residentes en el exterior que presten servicios a quienes tengan su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en Colombia serán responsables del IVA, la norma señala que la DIAN establecerá el procedimiento mediante el cual estas personas cumplirán con sus obligaciones.

En otras palabras, será la DIAN quien establezca cómo esos residentes del exterior deberán cumplir con el pago del IVA cuando presten servicios a quienes tengan su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en Colombia.

Así las cosas, son dos los tipos de servicios que se prevén va a ser prestados:

1. Servicios en general

Para estos servicios se establece un sistema de retención en el que las personas residentes en Colombia que pertenezcan al régimen común y que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados, tendrán que efectuar la retención del impuesto al momento del pago o abono en cuenta.

Esta retención será equivalente al 100% del valor de impuesto y entrará en vigencia de manera inmediata, ya que el procedimiento es similar al que actualmente se maneja.

2. Servicios electrónicos o digitales

Para los denominados servicios electrónicos o digitales mencionados anteriormente, se establece igualmente que los agentes retenedores serán "Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales – DIAN-

Esta retención se efectuará en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores de servicios desde el exterior y será equivalente al 100% del valor del impuesto, pero sólo si quien presta el servicio incumple el procedimiento para el pago del IVA que señale la DIAN.

Así las cosas, los emisores de tarjetas de crédito únicamente tendrán la obligación de retener el impuesto, si quien presta el servicio en el exterior no paga ni declara el impuesto como lo fije la DIAN.

Cabe destacar que esta medida sólo se hará exigible a partir del 1 de julio de 2018, en tanto la DIAN reglamenta la forma que los prestadores de servicios del exterior cumplen con la obligación de pago y declaración del IVA.

Incentivos Tributarios

A raíz del conflicto armado que se ha presentado en Colombia por más de 50 años, diferentes zonas del país se han visto perjudicadas asumiendo consecuencias económicas y sociales que requieren recursos e incentivos por parte del Estado para promover su progreso y procurar el cierre de la brecha económica y social existente entre los afectados y el resto del país.

Por lo anterior, la Ley 1819 de 2016 en sus artículos 235 a 237 introduce ciertos incentivos tributarios en el impuesto sobre la renta y complementarios para aquellos contribuyentes que opten por tener su domicilio principal y desarrollar sus actividades económicas principales en las ZOMAC²², siempre y cuando cumplan con los montos mínimos de inversión y de generación de empleo que defina el Gobierno Nacional y, además, se encuentren inscritas en el registro mercantil de la Cámara de Comercio. Estos beneficios consisten en:

- I. Para las nuevas sociedades que sean micro²³ y pequeñas empresas²⁴ que realicen actividades en las ZOMAC la tarifa del impuestos sobre la renta y complementarios será:
 - Del 0% a partir del año 2017 y hasta el 2021;
 - Del 25% de la tarifa general a partir del 2022 y hasta el 2024;
 - Del 50% de la tarifa general a partir del 2025 y hasta 2027;
 - Tarifa plena a partir del año 2028.
- II. Por su parte, las medianas²⁵ y grandes empresas²⁶ que operen en las ZOMAC tendrá las siguientes tarifas en el impuesto sobre la renta y complementarios:
 - Del 50% de la tarifa general a partir del 2017 y hasta el 2021.
 - Del 75% de la tarifa general a partir del 2022 y hasta el 2027
 - Tarifa plena a partir del 2028.

De otro lado, la norma establece que las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos, en virtud de concesiones legamente otorgadas, y aquellas calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión legalmente otorgada, se excluyen del tratamiento tributario favorable expuesto con anterioridad.

Adicionalmente, y en relación con el mismo régimen, en el artículo 238 de la Reforma Tributaria establece la posibilidad para que las personas jurídicas contribuyentes sobre la renta que en el año o periodo gravable obtengan ingresos brutos iguales o superiores a 33.610 UVT (\$1.070.780.990 para 2017) podrán efectuar el pago de hasta el 50% del impuesto a cargo determinado en la correspondiente declaración de renta destinando dicho valor a la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia social en los diferentes municipios ubicados en las ZOMAC.

Finalmente, esos contribuyentes que decidan financiera directamente los proyectos de inversión en infraestructura en las ZOMAC superando el 50% del impuesto a cargo mencionado atrás, podrá solicitar como descuento efectivo hasta el 50% de renta liquidado en el año gravable en cuotas iguales durante un periodo de 10 años contados a partir del inicio de la ejecución de proyecto, salvo que el contribuyente arroje pérdida fiscal pues podrá extender el periodo descuento por otros 5 años.

²² Las ZOMAC están constituidas por el conjunto de municipios que sean considerados como más afectados por el conflicto, definidos ellos por el Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación y la Agencia de Renovación del Territorio –ART–.

²³ Aquella cuyos activos totales no superan los quinientos uno (501) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

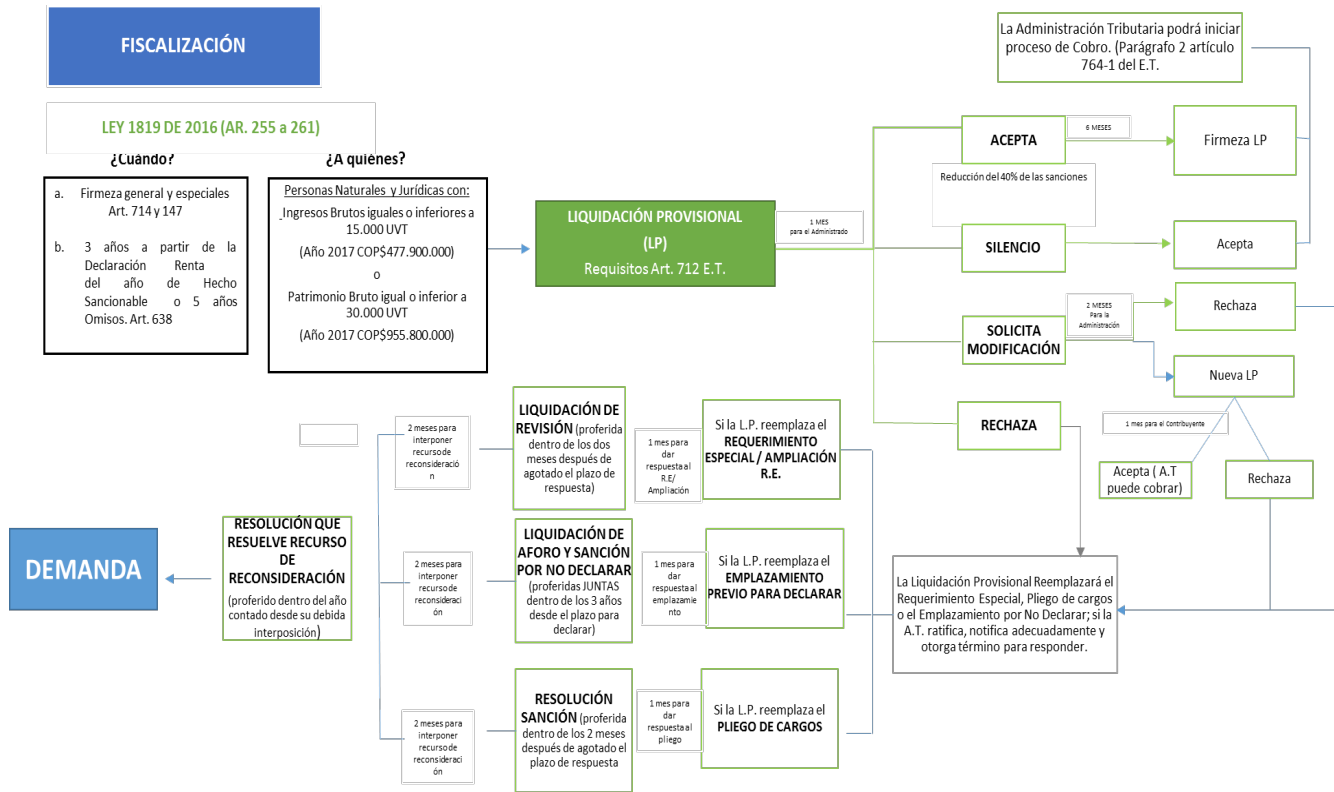
²⁴ Aquella cuyos activos totales son superiores a quinientos uno (501) e inferiores a cinco mil (5.001) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

²⁵ Aquella cuyos activos totales son superiores a cinco mil uno (5.001) e inferiores a quince mil (15.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

²⁶ Aquella cuyos activos totales son iguales o superiores a quince mil (15.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Procedimiento Tributario

Creación de la Liquidación Provisional (artículos 255 y Ss.): Con la expedición de la Ley 1819 de 2016, se introdujo una nueva figura procesal para determinar y liquidar tributos y sanciones, que se aplica para contribuyentes con ingresos iguales o inferiores a 15.000 UVT (\$477.885.000) o patrimonio bruto igual o inferior a 30.000 UVT (\$955.770.000) en el año inmediatamente anterior. A continuación, un detalle del procedimiento con la Liquidación Provisional:



Amnistía para las declaraciones de IVA y retención en la fuente ineficaces o sin efecto legal alguno (artículos 272 y 273 de la Ley 1819 de 2016): Aquellos responsables del Impuesto sobre las Ventas, que dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la entrada en vigencia de la norma, presenten las declaraciones de IVA que al 30 de noviembre de 2016, se consideren sin efecto legal alguno por haber sido presentadas en un periodo diferente al obligado, podrán presentarla sin necesidad de pagar y liquidar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.

Así mismo, frente a las declaraciones de retención en la fuente sobre las que se haya configurado la ineficacia consagrada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, se aplicará el mismo beneficio respecto de no pago de sanción por extemporaneidad ni intereses moratorios.

Modificación de reglas respecto de retenciones consideradas ineficaces (artículo 270 de la Ley 1819 de 2016): No se considerará ineficaz la declaración de retención en la fuente presentada sin pago total cuando el contribuyente sea titular de un saldo a favor igual o superior a dos (2) veces el valor de la retención, generado antes de la presentación de dicha declaración. Tampoco se considerará ineficaz dicha declaración presentada sin pago, si el contribuyente paga dentro de los dos meses siguientes a la fecha del vencimiento y liquida intereses moratorios.

Firmaza de las liquidaciones privadas (artículos 88 y 89 de la reforma): Se amplía de 2 años a 3 años la firmaza general desde el vencimiento para declarar, la presentación extemporánea (si así se presentó) o la solicitud del

saldo a favor.

En relación con la firmeza especial para las declaraciones donde se determinen o compensen pérdidas fiscales se amplía el término de 5 años a 6 años en la modificación del artículo 147, no obstante se hace referencia en la modificación del artículo 714 al término de 12 años de compensación de pérdidas también para referirse a la firmeza especial de este tipo de declaraciones. Adicionalmente, se hace una extensión de la firmeza de las declaraciones por 3 años más si la compensación de las pérdidas se da en los 2 últimos años.

Para obligados al régimen de precios de transferencia la firmeza será de 6 años.

Amnistías generales en materia tributaria (artículos 305, 306 y 356 de la reforma): La Ley 1819 de 2016 consagró la posibilidad de acogerse a los siguientes beneficios tributarios:

Amnistías Tributarias

Conciliación Contencioso Administrativa

Instancia	Acto susceptible de conciliación	Ahorro	Compromiso para acceder al ahorro
Primera Instancia o Única Instancia	Liquidaciones Oficiales/Resoluciones	80% de sanciones e intereses	1.Pagar el 100% del impuesto 2.Pagar el 20% de las sanciones e intereses
Segunda Instancia	Liquidación Oficial	70% de sanciones e intereses	1.Pagar el 100% del impuesto 2.Pagar el 30% de las sanciones e intereses
Primera y/o segunda instancia	Sanción por devolución o compensación improcedente	50% de la sanción	1.Pagar el 50% de la sanción 2.Reintegrar las sumas de vueltas o compensadas en exceso. 3.Pagar el 100% de intereses
Primera y/o segunda instancia	/Sanciones Dineraria Tributaria	50% de la sanción.	Pagar el 50% de la sanción

Terminación por Mutuo Acuerdo

Instancia	Acto susceptible de transacción	Ahorro	Compromiso para acceder al ahorro
Sede Administrativa	Requerimiento Especial, Liquidación Oficial, Resolución del Recurso de Reconsideración	70% de sanciones e intereses	1.Corregir declaración privada 2.Pagar el 100% del impuesto 3.Pagar el 30% de sanciones e intereses
Sede Administrativa	Pliego de Cargos/ Resoluciones Sanciones Dinerarias	50% de la sanción.	Pagar el 50% de la sanción

Sede Administrativa	Resolución Sanción por devolución o compensación improcedente	50% de la sanción	<ol style="list-style-type: none"> 1.Pagar el 50% de la sanción 2.Reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso 3.Pagar el 100% de los intereses
Sede Administrativa	Resolución Sanción por no declarar/Resoluciones que fallan recursos.	70% de la sanción e intereses	<ol style="list-style-type: none"> 1. Que se presente la declaración correspondiente al impuesto objeto de sanción 2.Pagar el 100% del impuesto 3.Pagar el 30% de las sanciones e intereses 4. Que se aporte prueba del pago de la liquidación privada del impuesto objeto de conciliación correspondiente al año 2016 (en caso de proceder).

Condición Especial de Pago (Impuestos Territoriales)

Acto susceptible de condición	Fecha límite	Ahorro	Compromiso para acceder al ahorro
Sanciones Tributarias (periodos o años gravables 2014 o anteriores)	Pagar a más tardar el 31 de mayo de 2017	60% de las sanciones e intereses	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pagar el 100% de la obligación principal. 2.Pagar el 40% de sanciones e intereses
	Pagar entre el 1 de junio de 2017 y el 29 de octubre de 2017	40% de los sanciones e intereses	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pagar el 100 % de la obligación principal. 2.Pagar el 60% de sanciones e intereses
Sanciones dinerarias de carácter tributario(exigibles desde el año 2014 o anteriores)	Pagar a más tardar el 31 de mayo de 2017	40% de la sanción	Pagar el 60% de la sanción
	Pagar entre el 1 de junio de 2017 y el 29 de octubre de 2017	20% de la sanción	Pagar el 80% de la sanción

Otros aspectos

1. CONTRIBUCIÓN NACIONAL DE VALORIZACIÓN (Artículos 239 A 254 de la Reforma)

Se crea un nuevo gravamen a favor de la nación y en cabeza de los propietarios o poseedores de los bienes inmuebles que se beneficien por la ejecución de obras de interés público o proyectos de infraestructura.

A través de los artículos 239 al 254 de la reforma se estableció un gravamen al beneficio económico generado sobre un inmueble, con ocasión a las obras de interés público o proyectos de infraestructura, con el fin de recuperar los costos o la participación de los beneficios generados en estos proyectos.

Para efectos de esta contribución, el artículo 240 estableció que se entiende como beneficio, la afectación positiva que adquiere o ha de adquirir el bien inmueble en aspectos de movilidad, accesibilidad o mayor valor económico por causa o con ocasión directa de la ejecución de un proyecto de infraestructura teniendo en cuenta la distancia, el acceso al proyecto, el valor de los terrenos, la forma del inmueble, los cambios de uso de los bienes, la calidad de la tierra y la topografía, entre otros.

Según lo establecen los artículos 242 y 243 el hecho generador de este gravamen es la ejecución de proyectos de infraestructura que generen beneficios económicos sobre bienes inmuebles, y el sujeto activo es la Nación, a través de la entidad pública del orden nacional responsable del proyecto de infraestructura, o de la entidad a la que se le asignen funciones para el cobro de la contribución.

Por otra parte, son sujetos pasivos, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 244, los propietarios o poseedores de bienes inmuebles que se vean beneficiados con la realización de proyectos de infraestructura, y responderán solidariamente por el pago de la contribución el propietario y poseedor del predio.

Se excluyen de lo anterior, los bienes inmuebles que por su naturaleza no reciben beneficio por la ejecución de estos proyectos y aquellos que por disposición legal han sido considerados no sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

La base gravable de contribución la constituirá el costo originado por las inversiones, los gastos que el proyecto requiera hasta su liquidación y los gastos de recaudación de las contribuciones dentro del límite de beneficio que el proyecto produzca a los inmuebles ubicados dentro de su zona de influencia (artículo 245).

Dicha base gravable será sometida a la tarifa, que conforme a lo dispuesto en el artículo 246 es equivalente a la contribución individual que defina la autoridad administrativa competente, la cual será proporcional a la participación del sujeto pasivo en los beneficios y se calculará aplicando el sistema y método definido por dicha autoridad, teniendo en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo.

2. OMISIÓN DE ACTIVOS O INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES (ARTÍCULO 338 de la Reforma)

Se adicionó un capítulo (12) al código penal para sancionar con cárcel por un término de 48 a 108 meses a quienes omitan activos o presenten información inexacta sobre estos y/o declaren pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 SMLMV (\$5.348 millones aproximadamente para el año 2017).

Adicionalmente, se establece una multa económica del veinte por ciento (20%) del valor de los activos omitidos o pasivos inexistentes.

Esta conducta solamente será sancionable en los casos que se compruebe la actuación dolosa del contribuyente y en la medida que la misma haya provocado una disminución en el impuesto sobre la renta o un aumento del saldo a favor, según el caso. En todo caso, la acción penal se extinguirá si el contribuyente opta por presentar o corregir la declaración y efectúa los pagos respectivos.

3. OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR (ARTÍCULO 339 de la Reforma)

Los agentes de retención o autorretenedores, los responsables del impuestos a las ventas e impuesto al consumo que dentro de los dos (2) meses siguientes del plazo para presentar las respectivas declaraciones no consigne las sumas recaudadas, retenidas o autorretenidas por dichos conceptos serán sancionados con una pena privativa de la libertad de hasta 108 meses y pagaran una multa equivalente al doble del valor no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT (\$32.496 millones aproximadamente para el año 2017).

En la misma sanción incurrirá quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal.

El artículo 339 de la reforma modificó el artículo 402 de la Ley 599 del 2000, estableciendo que los agentes de retención o autorretenedores, responsables del impuesto a las ventas e impuesto al consumo que dentro de los dos (2) meses siguientes del plazo para presentar las respectivas declaraciones no consigne las sumas recaudadas, retenidas o autorretenidas por dichos conceptos se sancionarán con cárcel desde 48 hasta 108 meses y pagaran una multa equivalente al doble del valor no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT (\$32.496 millones aproximadamente para el año 2017).

De la misma manera serán sancionados los encargados de recaudar tasas o contribuciones públicas cuando estos no efectúen las consignaciones de los valores recaudados dentro del término legal.

Cuando se extinga la obligación tributaria por pagos o compensaciones de las sumas adeudadas con los intereses respectivos se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

4. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES (ARTÍCULOS 340 Y 341 de la reforma)

El impuesto de vehículos automotores podrá ser liquidado directamente por el contribuyente cuando no esté de acuerdo con la liquidación oficial efectuada por el respectivo departamento o por el distrito capital.

El artículo 340 de la Reforma modificó el artículo 146 de la Ley 488 de 1998, estableciendo que el impuesto de vehículos automotores seguirá siendo liquidado por los departamentos o el distrito capital a través de una liquidación oficial, pero con la posibilidad de que el contribuyente presente una declaración privada si no está de acuerdo con la liquidación oficial, siempre y cuando lo realice en los plazos que señale la entidad territorial.

Además, para los vehículos que entren en circulación por primera vez será obligatorio presentar la declaración como requisito para la inscripción en el registro terrestre automotor.

5. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (ARTÍCULOS 342 A 346 de la Reforma)

En materia del impuesto de industria y comercio, el Gobierno Nacional acogió algunas de las recomendaciones de la Comisión de Expertos Tributaristas, para modernizar la regulación de este impuesto estableciendo reglas claras respecto a la territorialidad, dados los inconvenientes derivados de los vacíos normativos que afectan a la regulación actual por su rezago de más de 30 años, los cuales han tenido que ser suplidos por lineamientos de orden jurisprudencial; también se modificó la estructura y diseño de la base gravable, dentro de lo que se destaca gravar los rendimientos financieros y cualquier otro ingreso tributario que no haya sido excluido, y finalmente unificar el formulario para la declaración de este impuesto.

- Artículo 342. Este artículo modificó el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, que compila el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, para que la base gravable quede establecida en función de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo período gravable y no en función del promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, aunque ello no sería realmente una novedad porque esa había sido la estructura que acogieron la mayoría de municipios del país.

Asimismo, se especifica en la Reforma que los ingresos por rendimientos financieros hacen parte de la base gravable, al igual que cualquier otro ingreso tributario que no goce de una exclusión en materia de este impuesto.

Finalmente se establece que las nuevas reglas de causación de ingresos previstas en materia del impuesto sobre la renta (Art 28 ET) serán igualmente aplicables al impuesto de industria y comercio.

- Artículo 343. A través de este artículo se establecieron nuevas reglas para la territorialidad del impuesto, principalmente en materia de actividades comerciales y de presentación de servicios, así:

- ✓ Actividades comerciales: Entre las cuales se destacan las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas. Para este tipo de actividades se establece como regla general para definir la territorialidad del tributo el lugar de despacho de la mercancía.

Esto implicaría que las sociedades dedicadas a ventas masivas en todo el país o por internet, deban declarar y pagar el impuesto en cada uno de los municipios en los que se despacha la mercancía al "consumidor", independientemente del lugar donde se tiene la fuerza de venta, las condiciones de la venta o que la firma del contrato haya sido efectuada en un lugar diferente.

No obstante, no queda claro en la Reforma lo que ha de entenderse por "consumidor" y además, implicará una gran complejidad para los contribuyentes el tener que identificar en cada transacción si la venta se está realizando a un consumidor o no.

Ahora bien, las actividades realizadas en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderán realizadas en el municipio en donde estos se encuentren.

Por el contrario, si la actividad se realiza en un municipio en donde no exista un establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta, es decir, donde se convienen el precio y la cosa vendida.

Finalmente, en el caso de las actividades comerciales realizadas por inversionistas, la actividad se entiende gravada en el municipio donde se encuentra la sede donde se poseen tales inversiones (acciones, bonos, títulos valores, etc).

- ✓ Actividades relacionadas con la prestación de servicios: Por regla general, se entenderían realizadas las actividades de servicio en el lugar donde este sea ejecutado, entendiendo como tal:
 - El lugar donde se encuentre el usuario suscriptor, en los servicios de televisión e internet por suscripción y telefonía fija.
 - El lugar de domicilio principal del usuario que se haya registrado en el contrato, en el caso de los servicios de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos.
 - El lugar donde se despacha el bien, mercancía o persona, en el caso del servicio de transporte.

En las actividades desarrolladas a través de patrimonios autónomos el impuesto se causa a favor del municipio donde se realicen, sobre la base gravable general y a la tarifa de la actividad ejercida.

- ✓ La actividad industrial continuaría siendo gravada en el municipio donde esté ubicada la sede fabril, al igual que se mantienen las reglas especiales de causación para las actividades relacionadas con el sector financiero y la prestación de servicios públicos.
- Artículo 344. A través de este artículo se establece que a partir de 2018 se unificará el formulario para la declaración del impuesto de industria y comercio con la creación de un Formulario Único Nacional que deberá ser diseñado por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Adicionalmente, se establece que las administraciones de impuestos territoriales deberán permitir al contribuyente cumplir con sus obligaciones tributarias desde cualquier lugar del país, incluyendo la utilización de medios electrónicos. Esto pondría fin a los innumerables inconvenientes que actualmente deben enfrentar los contribuyentes por la falta de acceso a los formularios utilizados en algunos municipios que se encuentran alejados de la sede de su domicilio principal.

También se estableció que los municipios y distritos podrán suscribir convenios con entidades financieras con cobertura nacional para que los contribuyentes puedan realizar el pago del impuesto desde cualquier lugar del país, y a través de medios electrónicos, sin perjuicio de remitir la constancia de la presentación de la declaración y el pago a la entidad territorial sujeto activo del tributo. Según lo dispuesto en este artículo, las declaraciones se entenderán presentadas en la fecha de pago siempre y cuando se remitan dentro de los primeros quince (15) días hábiles siguientes a dicha fecha.

- Artículo 345. Se modificó el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986, considerando como actividad de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.

De esta forma, se unifica la definición de servicios para efectos de ICA con la establecida para efectos de impuestos nacionales (IVA y retención en la fuente).

- Artículo 346. Se autoriza a los concejos municipales y distritales para establecer un sistema preferencial para los pequeños contribuyentes, entendiéndose estos a las personas naturales que cumplan con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado.

Dicho sistema podría liquidar el valor total por conceptos de industria y comercio, avisos y tableros y otros impuestos y sobretasas complementarios a este, en UVT, con base en factores tales como promedios por actividad, sectores, área del establecimiento comercial, consumo de energía y otros factores objetivos indicativos del nivel de ingresos de la actividad económica desarrollada por el contribuyente. Además, los municipios y distritos podrían facturar el impuesto liquidado por este sistema y establecer periodos de pago que faciliten su recaudo.

6. IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO (ARTÍCULOS 347 Y 348 de la Reforma)

La Reforma incrementó la tarifa del impuesto al consumo para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos de \$701.06 pesos en 2016 a \$1.400 en 2017 y \$2.100 en 2018 por cada cajetilla de 20 unidades y la tarifa de picadura, rapé o chimú de \$46.97 pesos a \$90 en 2017 y \$167 en 2018 por cada gramo y sustituir la actual sobretasa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco por un componente "ad valorem".

Artículo 347. La Reforma incrementó la tarifa del impuesto al consumo para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos pasando de \$701.06 pesos en 2016, (según Certificación Número 04 de 21 de Diciembre de 2015 expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público) a \$1.400 en 2017 y \$2.100 a partir del año 2018 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcional a su contenido.

En el caso de picadura, rapé o chimú la tarifa por cada gramo pasaría de \$46.97 pesos a \$90 en 2017 y \$167 pesos por gramo en 2018.

Estas tarifas solo se actualizarían anualmente a partir del año 2019 en un porcentaje equivalente al del crecimiento del IPC certificado por el DANE más cuatro (4) puntos.

Se incorporó un párrafo que especifica que el valor adicional recaudado por el aumento en la tarifa del impuesto al consumo de "cigarrillos" sería destinado a financiar el aseguramiento en salud, y se eliminaría

la destinación de la porción equivalente 16% del valor liquidado por este impuesto a título del impuesto al deporte creado por la Ley 30 de 1971.

Artículo 348. La Reforma modificó el artículo 6 de la Ley 1393 de 2010 para sustituir la sobretasa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco por un componente "ad valorem", que se liquidaría a la misma tarifa del 10% de la actual sobretasa y sobre la misma la base gravable, la cual seguiría siendo el precio de venta al público de cada cajetilla de 20 unidades o proporcional a su contenido, efectivamente cobrado por los grandes almacenes e hipermercados minoristas, certificado por el DANE y actualizado con el porcentaje equivalente al del crecimiento del IPC.

Para el caso de la picadura, rapé y chimú, este componente ad valorem del 10% no se liquidaría sobre la base gravable como en el caso de los cigarrillos y tabaco, sino sobre el valor del impuesto al consumo liquidado para cada producto, y también se causará en relación con los productos nacionales que ingresen al departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

7. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO (ARTÍCULOS 349 A 353 de la Reforma)

La Reforma derogó el literal d) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913 a través del cual se confirió atribuciones al Concejo Municipal de Bogotá, y posteriormente a todos concejos municipales para crear libremente impuestos sobre el servicio de alumbrado público; y crea un nuevo impuesto de alumbrado público. Este nuevo impuesto será cobrado por los distritos y municipios a quienes realicen consumos de energía eléctrica o figuren como propietarios o poseedores de los predios que se encuentren dentro de su jurisdicción.

Este impuesto sustituye la contribución especial para financiar el servicio del alumbrado público que fue creada por artículo 191 de la Ley 1753 del Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 y recientemente declarada inexecutable por la Corte Constitucional.

La Reforma a través de los artículos 349 al 353 creó un nuevo impuesto sobre el alumbrado público a favor de los distritos y municipios, cuyo hecho generador es el beneficio de la prestación del servicio de alumbrado público. Este nuevo impuesto sustituye el impuesto que actualmente pueden cobrar el Distrito Capital y los demás los municipios en virtud del literal d) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913 y el literal a) del artículo 1° de la Ley 84 de 1915.

Los sujetos pasivos, la base gravable y las tarifas serán establecidos por los concejos municipales y distritales, y deberán guardar el principio de consecutividad con el hecho generador.

Sin embargo, respecto a la forma de calcular el impuesto, el gobierno durante los seis (6) meses siguientes de la vigencia de la Reforma reglamentará los criterios técnicos que deben ser tenidos en cuenta en su determinación.

Vale la pena mencionar que el impuesto estará limitado al valor total de los costos de prestación del servicio en el respectivo año que se establezcan conforme a la metodología que disponga el Ministerio de Minas y Energía o la autoridad que esta delegue.

Por otra parte, los municipios y/o distritos podrán optar por establecer, con destino al servicio de alumbrado público, una sobretasa que no podrá ser superior al 1% sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.

El recaudo del impuesto estará a cargo del Municipio o la entidad descentralizada del servicio de alumbrado público, quien a su vez podrá hacerlo a través de empresas proveedoras o comercializadoras de energía eléctrica o a través de empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, y su destinación será exclusivamente para la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

Es importante mencionar que la Reforma estableció un régimen de transición para los acuerdos que no se adecuen a lo previsto respecto a este impuesto, los cuales deberán ser modificados en el término máximo de 1 año.

Finalmente, vale la pena mencionar que con estas disposiciones se eliminaría la posibilidad de solicitar la deducción de este gasto en materia de impuesto sobre la renta al tipificar el tributo como impuesto, aunque en todo caso quedaría abierta la discusión en torno a su verdadera tipología.

Contactos

Socio Director Tax & Legal

Diego Franco
dfranco@deloitte.com

Socios Tax & Legal Colombia

Mario Andrade
maandrade@deloitte.com

John Mario Parra
jparra@deloitte.com

Julian Moreno
jmoreno@deloitte.com

Magday Pérez
mperezfranco@deloitte.com

Diego Cubillos
dcubillos@deloitte.com

Deloitte.

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía ("DTTL"), su red de firmas miembro, y a sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembro son entidades legalmente separadas e independientes. DTTL (también denominada "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro puede verse en el sitio web www.deloitte.com/about.

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, asesoramiento financiero, gestión de riesgos, impuestos, legal, y servicios relacionados a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Deloitte presta sus servicios a cuatro de cada cinco de las empresas listadas en el ranking Fortune Global 500®, a través de una red global de firmas miembro en más de 150 países, brindando sus capacidades de clase mundial y servicios de alta calidad a clientes, suministrando el conocimiento necesario para que los mismos puedan hacer frente a sus más complejos retos de negocios. Para conocer más acerca de cómo los más de 225.000 profesionales generan un impacto que trasciende, conéctese con nosotros a través de Facebook, LinkedIn o Twitter.

Esta comunicación contiene únicamente información general, ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o sus entidades relacionadas (colectivamente, la "Red Deloitte") están, por medio de la presente comunicación, prestando asesoría o servicios profesionales. Previo a la toma de cualquier decisión o ejecución de acciones que puedan afectar sus finanzas o negocios, usted deberá consultar un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte, se hace responsable por pérdidas que pueda sufrir cualquier persona que tome como base el contenido de esta comunicación.

© 2017. Para mayor información, contacte a Deloitte Touche Tohmatsu Limited.