



Reforma Tributaria

Resumen Ejecutivo

Ley 1819 - Diciembre 29 de 2016

Enero 2017

kpmg.com.co





Reforma Tributaria

Resumen Ejecutivo

Ley 1819 - Diciembre 29 de 2016

Enero 2017

kpmg.com.co

Derechos Reservados

Ninguna parte de esta publicación puede reproducirse sin la aprobación previa del Editor. Cualquier reproducción, divulgación o comercialización sin autorización del autor, será sancionada civil y penalmente como lo indica la Ley.

La información aquí contenida recoge la legislación vigente a Diciembre de 2016. Su propósito es proveer información básica sobre las principales modificaciones introducidas al esquema tributario por la Ley 1819 de 20146 en Colombia. Las decisiones específicas deben basarse en un análisis detallado de las situaciones individuales.

La información aquí contenida es de naturaleza general y no tiene el propósito de abordar las circunstancias de ningún individuo o entidad en particular. Aunque procuramos proveer información correcta y oportuna, no puede haber garantía de que dicha información sea correcta en la fecha que se reciba o que continuará siendo correcta en el futuro. Nadie debe tomar medidas basado en dicha información sin la debida asesoría profesional después de un estudio detallado de la situación en particular.

Esta publicación no está disponible para la venta, se distribuye como cortesía de KPMG en Colombia a sus clientes y otros amigos.

Los derechos de autor sobre la presente obra son titularidad de Impuestos y Servicios Legales Ltda. y se hallan protegidos en los términos señalados por la Ley 23 de 1982.

© 2017 Impuestos y Servicios Legales S.A.S., sociedad colombiana por acciones simplificada y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International, una cooperativa suiza. Derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International, una cooperativa suiza.

KPMG en Colombia

Bogotá D.C.

Calle 90 No. 19C - 74
Tel: + 57 (1) 618 8000 - 618 8100
Fax: + 57 (1) 218 5490 - 610 3245 - 623 3316

Calle 76 No. 11 - 17/35
Tel: + 57 (1) 6188000

Medellín
Carrera 43A No. 16A Sur - 38, Piso 3
Tel: + 57 (4) 355 6060
Fax: + 57 (4) 313 2554

Cali
Calle 4 Norte No. 1N 10, Piso 2 (Torre Mercurio)
Tel: + 57 (2) 668 1480 - 668 1481
Fax: + 57 (2) 668 4447

Barranquilla
Carrera 53 No. 82 - 86, Oficina 803
Tel: + 57 (5) 378 4232

Bucaramanga
Carrera 29 No. 45 - 45,
Centro Comercial Empresarial Metropolitan Business Park
Torre Marval Etapa 1 Piso 5 Oficina 505

colombia@kpmg.com
kpmg.com.co

Contenido

I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAS NATURALES	9
A. Modificaciones a la estructura del impuesto	9
1. Sistema cedular de tributación	9
2. Respeto de beneficios tributarios	10
3. Retención en la fuente sobre pagos laborales	11
4. Regulación de los pagos a trabajadores efectuados en acciones (Stock Option)	12
5. Modificación de algunos criterios que obligan a presentar declaración de renta	12
B. Tributación sobre los dividendos	12
C. Monotributo	14
II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAS JURÍDICAS	15
A. Derogatoria del CREE y efectos en el impuesto de renta	15
1. Entidades beneficiarias de la exoneración de aportes y contribuciones a la seguridad social	15
2. Pérdidas fiscales y excesos de la base mínima	15
B. Modificaciones a la estructura del impuesto de renta	16
1. Ingresos	16
2. Costos	17
3. Deducciones	18
4. Rentas brutas especiales	22
5. Rentas exentas	22
6. Sistema de renta presuntiva	24
7. Pérdidas fiscales	24
8. Descuentos tributarios	24
9. Tarifa	24
10. Régimen de transición	25
11. Aspectos internacionales	26
C. NIIF como base fiscal	34
1. Factoring	35
2. Tratamiento tributario de los instrumentos financieros	36
3. Contratos de concesión y asociaciones público privadas	36
4. Ingresos por fidelización	37
5. Intereses implícitos	38
6. Leasing financiero	38
7. Inventarios	39
8. Amortización de las inversiones en la exploración desarrollo y construcción de minas y yacimientos de petróleo	39
9. Moneda funcional	41
10. Propiedad planta y equipo, activos de inversión, y activos disponibles para la venta	41
11. Intangibles adquiridos en una combinación de negocios	41
12. Valor patrimonial de los activos	42
13. Ajustes por diferencia en cambio	42
14. Efecto del estado de situación financiera de apertura ESFA en los activos y pasivos, cambios en políticas contables, y errores contables	42
15. Conciliaciones fiscales	43
D. Regimen especial para entidades sin ánimo de lucro	43

III. IMPUESTOS INDIRECTOS	45
A. Impuesto Sobre las Ventas IVA	45
1.Hecho generador	45
2.Exclusiones del IVA	46
3.Tarifas del IVA	48
4.Oportunidad del IVA descontable	50
5.Retención en la fuente en operaciones con régimen simplificado	50
6.Régimen simplificado	51
7.Modificaciones para la industria petrolera	51
8.Otras modificaciones	52
B. Impuesto Nacional al Consumo	53
1.Hecho generador	53
2.Causación	53
3.Régimen simplificado	53
C. Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF)	54
IV. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO	55
A. Liquidación provisional	55
B. Modificaciones respecto de las declaraciones tributarias	56
1.Declaraciones de retención en la fuente ineficaces	56
2.Declaraciones de IVA sin efecto legal	56
3.Correcciones que disminuyen el impuesto o aumentan el saldo a favor	56
4.Firmeza de las declaraciones tributarias	56
5.Interés moratorio.	57
C. Sanciones	57
D. Claúsula antiabuso en materia tributaria	58
E. Conciliaciones y condiciones especiales de pago	59
1.Conciliación de procesos en demanda judicial	59
2.Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos	60
3.Condición especial para el pago de obligaciones tributarias territoriales en mora	61
F. Fortalecimiento de la administración tributaria	61
G. Contratos de estabilidad jurídica	62
H. Delito por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes	63
V. IMPUESTOS TERRITORIALES	64
A. Impuesto sobre Vehículos Automotores	64
B. Impuesto de Industria y Comercio	64
C. Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado	66
D. Impuesto de Alumbrado Público	66
E. Procedimiento tributario territorial	66
1.Determinación oficial del tributo a través del sistema de facturación	66
2.Saneamiento contable	67
VI. DEROGATORIAS	68

Presentación

El pasado 29 de diciembre de 2016 fue sancionada la Ley 1819 de 2016, la cual plantea un cambio estructural a nuestro sistema tributario como una medida para modernizarlo, simplificarlo y hacerlo más eficiente y equitativo.

La reforma tributaria puesta a consideración del Congreso de la República siguió los lineamientos señalados en el informe final de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria y las recomendaciones del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios o “Plan de Acción BEPS”, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”), para unirse de esta manera a los esfuerzos internacionales en la lucha contra la evasión y elusión tributaria internacional.

Dentro del contexto económico la reforma pretende asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas duramente afectada por la caída de los precios internacionales del petróleo y la volatilidad de los mercados financieros marcada por la desaceleración del crecimiento de la economía china y la normalización de la política monetaria en los Estados Unidos.

Los temas centrales de la reforma giraron en torno al incremento de la tarifa del impuesto sobre las ventas, la derogatoria del CREE, el gravamen sobre los dividendos, el nuevo esquema de tributación de las personas naturales, la adopción de las bases contables NIIF, la disminución de la tarifa del impuesto de renta para sociedades y el delito penalizable con cárcel para los evasores.

Estos y otros cambios significativos de la Ley 1819 de 2016 se explican en esta ya tradicional publicación del área de Tax, Legal & Outsourcing de KPMG en Colombia, la cual es posible gracias al esfuerzo conjunto de esta función.

Esperamos que sea de utilidad e interés para todos nuestros clientes.



Jorge Humberto Ríos
Presidente de KPMG en Colombia



I. Impuesto Sobre La Renta Personas Naturales

A. MODIFICACIONES A LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

La Ley 1819 de 2016, introdujo sustanciales modificaciones al sistema de determinación del impuesto de las personas naturales, bajo consideraciones de insuficiencia del recaudo, falta de progresividad en la tributación, complejidad del sistema y dificultades en su administración, derivadas de la coexistencia de sistemas de determinación del impuesto con características y condiciones diferentes, tal era la situación con el IMAN, IMAS y el sistema ordinario.

Aunque resulta paradójico, habida cuenta de la filosofía de simplificación del sistema imperante, la nueva ley tributaria, establece un sistema de tributación cedular, en virtud del cual se impone la obligación de determinar el impuesto en función del origen de las rentas, lo cual implica que las personas naturales se vean compelidas a efectuar varias depuraciones cuando obtengan rentas de diferentes orígenes, considerando en cada caso, factores de depuración y tablas de impuestos diferentes. Es así como clasifica las rentas en cinco categorías, algunas de las cuales agrupa para efecto de la determinación de la tarifa del impuesto.

En adición a lo anterior, introduce limitaciones a los beneficios tributarios.

Veamos las modificaciones relevantes:

1. Sistema cedular de tributación

Se elimina el IMAN y el IMAS, así como la clasificación de las personas en empleados y otros. En su lugar, determina un único sistema de tributación, que clasifica las rentas por cédulas, así:

- Rentas de trabajo (salarios, comisiones, honorarios, retribución a servicios personales)
- Pensiones (jubilación, vejez, sobrevivientes, indemnizaciones sustitutivas de pensiones, devolución saldos pensionales);
- Rentas de capital (intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de propiedad intelectual)
- Rentas no laborales (rentas que no clasifiquen en otra cédula y aquellos honorarios recibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por al menos 90 días dos o más trabajadores), y,
- Dividendos y participaciones.

La cedulación implica efectuar depuraciones independientes, controlando que un beneficio no se duplique, esto es que una misma renta exenta o deducción no sea imputada en más de una cédula.

Como resultado del proceso de depuración de cada cédula se obtendrán rentas líquidas cedulares en cada una de ellas, las cuales deben ser agrupadas en tres categorías para determinar la tarifa de impuesto aplicable, una conformada con las rentas laborales y de pensiones; otra con las rentas de capital y rentas no laborales; y una última con las rentas de dividendos. Con este propósito, se consagran tres tablas de impuestos con rangos tarifarios diferentes.

Para la determinación de la renta líquida gravable, base de tributación, no pueden ser computadas las pérdidas fiscales que se hubieren originado en alguna de las cédulas donde estás resultan procedentes, como las rentas de capital y no laborales. En tal caso, las pérdidas serían compensables en los siguientes períodos gravables, en las condiciones previstas para el efecto.

En materia de rentas provenientes de dividendos y participaciones, importante señalar que se modifica el sistema de tributación para ser gravadas tanto en cabeza de la sociedad como en el socio y en consecuencia, independientemente que las utilidades hayan tributado en cabeza de la sociedad que las distribuye, igualmente estarían gravadas en cabeza de los accionistas, entre ellos, las personas naturales, a una tarifa del 5% o del 10%, dependiendo del monto que le haya sido distribuido.

Así, las utilidades que ya tributaron en cabeza de la sociedad que los distribuye y que la ley trataba como no gravadas en cabeza de los accionistas, pasan a ser gravadas con este impuesto, el cual también aplicaría sobre la porción de las utilidades que no han tributado en cabeza de la sociedad que los distribuye y que en consecuencia tienen la calidad de gravadas a la tarifa del 35%. En tal caso, el gravamen en comento del 5% o del 10% aplicaría una vez descontado el impuesto del 35%.

Sin embargo, importante destacar que este gravamen sólo tendrá aplicación sobre utilidades que se generen a partir del año 2017, de manera que no se verán afectadas las utilidades susceptibles de distribuirse como no gravadas que actualmente se encuentren retenidas en el patrimonio de las sociedades, independientemente que se distribuyan en vigencia de esta nueva Ley.

Finalmente, se modifica la base de liquidación de la renta presuntiva del 3% del patrimonio líquido del contribuyente al 3,5% del mismo.

2. Respecto de beneficios tributarios

Aunque no se desmontaron los beneficios tributarios preexistentes, se introdujo una limitación del monto procedente. Es así como por ejemplo en las rentas de trabajo, se determina que las rentas exentas y las deducciones no pueden exceder el 40% de los ingresos netos (ingresos brutos menos ingresos no constitutivos de renta, esto es aportes obligatorios a salud y pensión) y sin que exceda de 5.040 UVT.

Sin perjuicio de las limitaciones al monto de los beneficios, consistentes en las deducciones y rentas exentas, aplicable en las diferentes cédulas, aunque en proporciones diferentes, se observa que la base de limitación de las rentas de capital y no laborales no resulta clara, habida cuenta de la infortunada redacción de la norma, pues esta señala que las rentas exentas y las deducciones no pueden exceder del 10% del resultado de restar al valor total de los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta y los costos y gastos procedentes, sin que en total exceda de 1.000 UVT., como se observa entonces no pueden limitarse las deducciones en la forma prevista en la norma, cuando las mismas ya fueron depuradas para establecer la base de limitación, de manera que la limitación sólo podría aplicar respecto de las rentas exentas.

Los aportes obligatorios a pensiones pasaron de configurar una renta exenta a ser ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y se consagró con este último carácter el aporte obligatorio a salud.

Por su parte, el carácter de renta exenta se conservó respecto de los aportes voluntarios a fondos de pensiones y a AFC. En este punto cabe anotar que para determinar el límite del 30% aplicable para estos aportes, no tendría que computarse el aporte obligatorio a pensión, como ocurría con antelación a la ley. Es decir, el límite del 30% del ingreso laboral o tributario, según corresponda, aplicaría sobre la totalidad del aporte voluntario, sin perjuicio claro está, del límite de 3.800 UVT.

Finalmente, en el marco de los Artículos 12 y 13 de la Ley 1819, se prevé que el retiro total o parcial de aportes voluntarios al régimen de ahorro individual con solidaridad para fines diferentes a una mayor pensión o retiro anticipado, configuraría renta gravable en el año del retiro, sujeta a retención en la fuente a la tarifa del 15% que deberá practicar la sociedad administradora al momento del retiro.

Sobre el particular, relevante es señalar que el Sistema General de Pensiones en Colombia creado por la Ley 100 de 1993, se encuentra conformado por dos regímenes pensionales; (i) Régimen de Prima Media con prestación definida (RPM) administrado principalmente por Colpensiones, y (ii) Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad (RAIS) administrado por las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP).

Los aportes realizados por los trabajadores en el RAIS son destinados a una cuenta individual de ahorro pensional que en principio se alimenta con aportes obligatorios, no obstante, se tiene la posibilidad de realizar aportes voluntarios a esta misma cuenta individual, tal y como lo señalan los artículos 62 y 63 de la Ley 100 de 1993, con el propósito de acceder más rápido a la pensión o incrementar el monto de la mesada pensional.

Pues bien, dado que la ley en los artículos mencionados que regulan estos aportes voluntarios al régimen de ahorro individual, no determinan su naturaleza fiscal, ya como ingresos no constitutivos de renta o como renta exenta, lo cual no es susceptible de ser concluido vía interpretación por tratarse de tratamientos especiales que deben estar expresamente consagrados, consideramos que los mismos harían parte de los aportes voluntarios a Fondos de pensiones obligatorios que se encuentran señalados en el artículo 126-1 inciso 2º del Estatuto Tributario, los cuales se encuentran calificados como renta exenta, solo que los mismos no estarían sujetos a retención contingente, habida cuenta de la regulación específica de este aspecto contenida en el artículo 13 que adiciona el texto del artículo 55 al Estatuto Tributario.

3. Retención en la fuente sobre pagos laborales

Se mantiene con los mismos rangos y porcentajes previstos, la tabla de retención del artículo 383 del ordenamiento tributario para pagos originados en la relación laboral, haciéndose extensiva a los pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios y servicios personales obtenidos por las personas naturales que informen que no han contratado 2 o más trabajadores asociados a la actividad.

Si bien para la depuración de la base de retención en la fuente, se mantienen las deducciones a las que hace referencia el Artículo 387 del Estatuto Tributario, al igual que para la depuración de la cédula de renta de trabajo, limita la suma de deducciones y rentas exentas al 40% de los ingresos netos, esto es ingresos brutos menos ingresos no constitutivos de renta.

Finalmente es de señalar que no obstante haberse mantenido la tabla de retención en la fuente del Artículo 383 del Estatuto Tributario, preexistente a la ley, se incluyó un párrafo transitorio en el Artículo 17, previendo que el Artículo 383 que regula la retención en la fuente solo sería aplicable a partir del 1 de marzo de 2017 y que en el interregno aplicaría el "sistema de retención aplicable antes de la vigencia de la ley", lo cual implicaría mantener en los meses de enero y febrero el sistema vigente en el año 2016, que incluía la comparación contra la retención mínima del artículo 384 del Estatuto Tributario, premisa bajo la cual, la derogatoria de esta última disposición tendría efecto al término de la transición prevista por la propia ley.

4. Regulación de los pagos a trabajadores efectuados en acciones (Stock Option).

Por primera vez se consagra legalmente el tratamiento tributario del beneficio conocido como Stock Option, esquema utilizado como parte de programas de retención de algunas organizaciones, de acuerdo con lo siguiente:

Modalidades	Efectos para el trabajador
El trabajador adquiere el derecho a ejercer una opción de compra de acciones en la sociedad empleadora o en una vinculada	<ul style="list-style-type: none">El ingreso debe reconocerse en el momento en que se ejerza la opción.El ingreso es equivalente a la diferencia entre el valor a deducir por parte de la sociedad empleadora y el valor pagado por ellas.
El empleado recibe como parte de su remuneración acciones o cuotas de interés social de la sociedad que actúa como su empleadora o una vinculada.	<ul style="list-style-type: none">El ingreso debe reconocerse en el momento en que ocurra primero uno de los siguientes supuestos:<ul style="list-style-type: none">- Se le entreguen las respectivas acciones o cuotas de interés social.- El trabajador figure como accionista de la respectiva sociedad, o,- Se efectúe la correspondiente anotación en cuenta.El ingreso es equivalente al valor comercial de las acciones.

5. Modificación de algunos criterios que obligan a presentar declaración de renta

Se modifican los montos de compras o consumos, con tarjeta de crédito u otro medio durante el año y de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones que obligan a declarar, para ampliar la base de contribuyentes, pues de 2.800 UVT se disminuye a 1.400 UVT, límite que de superarse en tales transacciones, obligarían a la persona natural a presentar declaración de renta.

B. TRIBUTACIÓN SOBRE LOS DIVIDENDOS

Con el fin de proveer una mayor progresividad al impuesto de renta, se modifica el tratamiento de la tributación de los dividendos tal como como se señaló en el acápite anterior, adicionalmente la ley define los dividendos en un sentido amplio, así:

- Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones.
- La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.

Ahora, de acuerdo con el beneficiario del pago y la calidad del dividendo, se deben considerar las siguientes reglas para determinar el nuevo impuesto sobre los dividendos:

Beneficiario	Dividendos con cargo a utilidades no gravadas			Dividendos con cargo a utilidades gravadas
	Desde	Hasta	Tarifa	
Personas naturales con residencia fiscal en Colombia y sucesiones ilíquidas.	0	600 UVT	0%	35% del pago o abono en cuenta, y un 0%, 5% o 10 % sobre el remanente (*)
	600 UVT	1.000 UVT	Dividendos en UVT menos 600 UVT) * 5%	
	Más 1000 UVT		Dividendos en UVT menos 1000 UVT) * 10% + 20 UVT	
Sociedades y entidades extranjeras, y personas naturales no residentes.	5% del pago o abono en cuenta.			35% del pago o abono en cuenta, y un 5% sobre el remanente.
Establecimientos permanentes de sociedades extranjeras.	5% del pago o abono en cuenta.			

(*) Primero debe pagarse el impuesto del 35% sobre esos dividendos para efectos de recuperar el impuesto no pagado por la sociedad, y luego si aplicar la tarifa normal del dividendo según corresponda.

En el evento en que los beneficiarios de los dividendos y participaciones sean sociedades nacionales, el tratamiento según la Reforma Tributaria será el de un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. Vemos entonces que se desgraván los dividendos para las personas jurídicas nacionales a efectos de evitar así una serie de tributación en cascada entre entidades domiciliadas en Colombia.

En cualquiera de los reseñados casos de tributación sobre dividendos, la forma de recaudo será vía retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta.

Debe tenerse en cuenta que las reglas aquí resumidas solamente serán aplicables a los dividendos y participaciones que se repartan con cargo a utilidades generadas a partir del año gravable 2017, por lo que aquellos que se decretan con cargo a utilidades retenidas hasta el 31 de diciembre de 2016, deberán evaluarse conforme a las normas vigentes hasta ese instante.

Finalmente, reviste importancia advertir que en el evento en que la persona natural o jurídica del exterior beneficiaria del dividendo decretado por una entidad nacional, resida en alguna jurisdicción con la que Colombia tenga vigente un Convenio para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal (CDI) (V.gr. México, España, Chile, Canadá, Suiza, entre otros), deberán aplicarse de manera preferente las normas contenidas en esa norma supranacional frente a las disposiciones nacionales, relacionadas con la tributación de los dividendos.

Para tal efecto, deberán evaluarse las reglas dispuestas en el CDI que corresponda, para determinar la distribución de la tributación sobre la renta por dividendos y las tarifas de retención en la fuente que procedan sobre el pago o abono en cuenta, si es el caso.

C. MONOTRIBUTO

Como novedad y con el propósito de fomentar la formalidad, se crea el Monotributo, como un nuevo régimen opcional de pago del impuesto sobre la renta que remplaza el régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario y que busca simplificar los estándares de registro, declaración y pago de este impuesto, así como la inclusión al esquema de la seguridad social.

Este régimen de impuesto simplificado único, está dirigido a las personas naturales cuya actividad económica se encuentre en el comercio al por menor, las peluquerías y otros tratamientos de belleza, que voluntariamente opten por acoger este sistema inscribiéndose en el Registro Único Tributario antes del 31 de marzo del respectivo período gravable y que cumplan las siguientes condiciones:

- Que los ingresos brutos sean iguales o superiores a 1.400 UVT e inferiores a 3.500 UVT.
- Que el área donde desarrollan su actividad económica se igual o inferior a 50 metros cuadrados.
- Que sean elegibles para pertenecer al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos.

Por su parte, no pueden acceder al sistema quienes ejerzan las anteriores actividades económicas en forma simultánea con otras actividades, ni quienes obtengan rentas de trabajo, ni quienes hayan percibido el 5% de sus ingresos totales de la suma de rentas de capital y dividendos.

La declaración y pago será anual, y el valor del impuesto aplicable sería 16, 24 o 32, UVTs dependiendo del rango de ingresos brutos que progresivamente establece la tabla y que constituye la base gravable, pues este sistema no considera depuración con costos o gastos.

Quienes opten por el impuesto nacional del monotributo, podrán acceder al esquema de aseguramiento para riesgos de incapacidad, invalidez y muerte establecido para el servicio social complementario de los Beneficios Económicos Periódicos.

II. Impuesto Sobre La Renta Personas Jurídicas

A. DEROGATORIA DEL CREE Y EFECTOS EN EL IMPUESTO DE RENTA

Uno de los puntos más relevantes que devienen de la promulgación de la Ley 1819 de 2016, es la derogatoria del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, a partir del año gravable 2017, tributo que estuvo vigente por los años gravables 2013, 2014, 2015 y 2016.

La derogatoria del CREE genera que varios de sus efectos se incorporen en el impuesto de renta, por ello la tarifa del 25% del impuesto se incrementa recogiendo los efectos de las tarifas del CREE del 9% y de la sobretasa al CREE del 8% para el año gravable 2017 y 9% para el año gravable 2018 y se mantiene la exoneración de aportes al SENA, ICBF y al sistema integral de Seguridad Social en Salud.

De acuerdo con lo anterior se consagra que 9 puntos porcentuales de la tarifa del impuesto de renta se destinen al ICBF, SENA, al Sistema de Seguridad Social, y a financiar proyectos de la atención a la primera infancia y a instituciones de educación superior públicas

Adicional a lo anterior es importante considerar los siguientes aspectos:

1. Entidades beneficiarias de la exoneración de aportes y contribuciones a la seguridad social

La exoneración del pago de aportes y de las contribuciones al SENA, ICBF y al régimen contributivo de salud sobre los trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes, podrá ser solicitada por:

- Personas jurídicas contribuyentes declarantes del impuesto de renta.
- Personas naturales empleadoras que contraten más de dos trabajadores.
- Los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos empleadores en los cuales la totalidad de sus miembros se encuentren exonerados de la obligación de los aportes y contribuciones.
- Los usuarios de zona franca sometidos a la tarifa del 20%, los contribuyentes que liquiden la tarifa del impuesto de renta del 9% prevista para los beneficiarios de las rentas exentas de hoteles, ecoturismo, contratos de leasing y la de nuevos cultivos de tardío rendimiento previstos en la Ley 939 de 2004; empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta que ejerzan los monopolios de juegos de suerte y azar y alcoholes, los beneficiarios de la progresividad del impuesto y las empresas editoriales con objeto social exclusivo en la actividad de edición científica o cultural.

Del beneficio no podrán ser titulares las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial.

2. Pérdidas fiscales y excesos de la base mínima

Para permitir la compensación de las pérdidas fiscales y de los excesos de la base mínima originados en las declaraciones del CREE el régimen de transición prevé una regla de compensación a través de una fórmula que proporciona estos créditos para ser aplicados, a partir del año 2017 en el impuesto de renta.

Para determinar los saldos que serán objeto de compensación importante considerar los efectos de la sentencia C-291 de 2015 que reconoció la procedencia de las pérdidas fiscales en el CREE por los años gravables 2013 y 2014 a pesar que la Ley 1607 de 2012 no había previstoesta minoración estructural del impuesto, adicionalmente frente al exceso del impuesto mínimo presunto sobre el cual sólo se autorizó su compensación a partir del año 2015 por la Ley 1739 de 2014, cursa actualmente ante la Corte Constitucional el expediente D-11769 que persigue un pronunciamiento similar al de las pérdidas fiscales.

Finalmente es necesario advertir que las reglas de transición no hacen referencia a los saldos de descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior de los años 2015 y 2016 pendientes de aplicar en el CREE, según la modificación establecida por la Ley 1739 de 2014.

B. MODIFICACIONES A LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO DE RENTA

La Ley 1819 de 2016 introduce modificaciones sustanciales en la depuración ordinaria y presunta del impuesto sobre la renta, de las cuales se destacan las siguientes.

1. Ingresos

- **Realización del ingreso:** la diferencia en cambio proveniente de activos poseídos en el exterior sólo será ingreso gravado cuando sea efectivamente percibida.
- **Ingresos de fuente nacional:** se modifica el Artículo 24 del Estatuto Tributario para considerar como renta de fuente nacional las primas de reaseguros cedidas por parte de entidades aseguradores y reaseguradoras colombianas a entidades del exterior.
- **Ingresos de fuente extranjera:** se modifica el Artículo 25 del Estatuto tributario para *(i)* limitar las rentas de fuente extranjera de los centros de distribución logística, a los que se encuentren ubicados en los Departamentos de Guainía, Vaupés, Putumayo y Amazonas, y *(ii)* para considerar como rentas de fuente extranjera las provenientes del transporte aéreo o marítimo internacional percibidas por empresas residentes fiscales colombianas.
- **Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional:** *(i)* se restringe el beneficio de considerar como no gravados las capitalizaciones de la reserva por depreciación, de las reservas provenientes de utilidades exentas, o no gravadas, o del sistema de ajustes integrales por inflación, con lo cual a partir del año 2017 sólo será no gravado la capitalización de la revalorización del patrimonio, y *(ii)* con la derogatoria del Inciso Primero del Artículo 36-1 desaparece en la enajenación de acciones la posibilidad de disminuir la utilidad gravada con el monto que le correspondía al enajenante en las utilidades retenidas no gravadas de la sociedad, situación que presionará la distribución de utilidades cuando se presenten ventas de este tipo de inversiones.
- **Enajenación de acciones cuotas o derechos:** si se enajenan acciones, cuotas o entidades nacionales, o vehículos de inversión, fiducias o fondos de inversión colectiva, titulares de estos mismo activos y estos no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional, salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 15%, esta presunción no será aplicable si la operación se sujeta al régimen de precios de transferencia.

2.Costos

a. Inventarios

- El costo de los inventarios se podrá determinar por los sistemas de juegos de inventarios e inventarios permanentes y para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los métodos de valoración de inventarios serán los establecidos en la técnica contable, o los que determine el Gobierno Nacional, con lo cual desaparece el UEPS como sistema de valoración fiscal.
- Los inventarios dados de baja por obsolescencia y debidamente destruidos, reciclados o chatarrizados por el contribuyente serán deducibles y no se requerirá dar aviso a la DIAN como se había previsto inicialmente en el proyecto presentado por el Gobierno Nacional.
- El costo devengado por inventarios faltantes no será deducible salvo lo establecido para mercancías de fácil destrucción o pérdida, tampoco será deducibles las pérdidas por deterioro del valor parcial del inventario por ajustes a valor neto de realización, que sólo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario, con lo cual se presentarán diferencias entre los inventarios fiscales y contables.

b. Bienes muebles:

El costo fiscal de estos activos será el costo de adquisición más las erogaciones hasta colocarlos en condiciones de utilización advirtiendo la norma que deben hacerse los ajuste correspondientes cuando existan depreciaciones o amortizaciones no aceptadas fiscalmente.

c. Propiedad planta y equipo:

- Para los obligados a llevar contabilidad el costo fiscal será el precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo los costos de desmantelamiento y retiro así como los de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. Adicionalmente hacen parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones del Estatuto Tributario.
- Las propiedades de inversión que se midan contablemente bajo el modelo de valor razonable, para efectos fiscales se medirán al costo.
- Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad el costo está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso más el costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles y el costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.

d. Costos en la venta de bienes inmuebles:

Si el contribuyente en la enajenación de bienes inmuebles utiliza como costo fiscal el avalúo o autoavalúo, deberá restar de dicho costo las depreciaciones que hayan sido deducidas para fines fiscales, esto implicará que genere una utilidad en la operación que deberá ser declarada como una recuperación de deducciones gravada por el sistema ordinario y no como ganancia ocasional.

e. Costo de los intangibles

- Activos intangibles adquiridos separadamente: precio de adquisición más cualquier costo directamente atribuible a la preparación o puesta en marcha del activo para su uso.
- Activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios: *(i)* en la compra de acciones o cuotas o partes de interés social no se originan activos intangibles, por lo tanto valor de adquisición corresponde a su costo fiscal *(ii)* en el caso de las fusiones y escisiones gravadas se reconoce el surgimiento de la plusvalía la cual corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación y el valor patrimonial neto de los activos identificables enajenados, esta plusvalía no es susceptible de amortización ni de ser enajenada de manera separada *(iii)* en la adquisición de un establecimiento de comercio, la plusvalía corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación del establecimiento y el valor patrimonial neto de los activos identificables del establecimiento. *(iv)* si en la fusión o en la compra de los establecimientos de comercio existen activos intangibles formados por parte del enajenante, el costo fiscal para el adquirente, será el valor atribuido a dichos intangibles en el contrato o acuerdo con base en estudios técnicos.
- Activos intangibles originados en la mejora de bienes objeto de arrendamiento operativo: el costo fiscal de estos activos corresponde a los costos devengados en el año o período gravable siempre que los mismos no sean objeto de compensación por parte del arrendador.
- Activos intangibles formados internamente: El costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero (0), para los no obligados a llevar contabilidad, y que sean concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación.

f. Costo de las inversiones:

- En los gastos pagados por anticipado, gastos de establecimiento y gastos de investigación y desarrollo el costo está constituido por todas las erogaciones asociadas, salvo los asociados a la adquisición de edificios y terrenos.
- Los costos de evaluación y exploración de recursos naturales no renovables capitalizables está constituido por el valor de la adquisición de: los derechos de explotación, estudios sísmicos, topográficos y geofísicos vinculados al hallazgo del recurso no renovable, las perforaciones exploratorias, las excavaciones; las actividades relacionadas con la evaluación de la viabilidad comercial de la extracción de un recurso natural; y los costos y gastos laborales y depreciaciones y otros costos y gastos capitalizables de acuerdo con la técnica contable. Los terrenos serán capitalizables y amortizables cuando exista obligación de transferirlos a la Nación.

3. Deducciones

a. Deducciones procedentes

Serán aceptadas fiscalmente las siguientes deducciones siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas, hagan parte del giro ordinario del negocio, y bajo las siguientes limitaciones

- Atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos. El monto máximo a deducir por la totalidad de estos conceptos es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados.

- Los pagos salariales y prestacionales, cuando provengan de litigios laborales, serán deducibles en el momento del pago siempre y cuando se acredite el cumplimiento de la totalidad de los requisitos para la deducción de salarios, estos conceptos habían sido reiteradamente rechazados por la DIAN amparados en los criterios jurisprudenciales plasmados en las Sentencias 16877 de 2009 y 18038 de 2011.
- El IVA pagado por la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general puede ser solicitado en su totalidad como deducción, debe observarse que hasta el año 2016 sólo se encontraba autorizado descontar dos puntos de este IVA.
- Las entidades operadoras de libranzas sometidas a la regulación prudencial por parte de la Superintendencia de Sociedades podrán solicitar sin la restricción establecida por la regla de capitalización delgada, los intereses devengados en el ejercicio, esta autorización sólo se encontraba prevista para las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera.
- Las inversiones o donaciones que se realicen en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, de acuerdo con los criterios y las condiciones señaladas por el documento CONPES 3834 de 2015, serán deducibles en el período gravable en que se realicen, esta deducción podrá ser solicitada de manera concurrente con el descuento tributario previsto por el mismo concepto.

b. Pagos no deducibles

- No podrán ser deducidas las siguientes partidas:
- Las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo.
- Las deducciones devengadas por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial, incluyendo las pérdidas.
- El impuesto sobre la renta y complementarios y los impuestos no comprendidos en el Artículo 115 del Estatuto Tributario.
- Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales.
- Las distribuciones de dividendos.
- Los impuestos asumidos de terceros.
- Los intereses que excedan la tasa más alta autorizada a cobrar por los establecimientos bancarios, los cuales no procederán ni como costo o deducción, ni vía capitalización.
- Las regalías pagadas a vinculados económicos del exterior, o a zonas francas, sobre intangibles formados en el territorio nacional, tampoco serán procedentes las deducciones de regalías asociadas a la adquisición de productos terminados.
- Para el sector financiero no son deducibles la provisión de cartera sobre créditos, coeficiente de riesgos, bienes recibidos en dación en pago y contratos de leasing que excedan los límites requeridos por la ley y la regulación del sector financiero, incluso si media una sugerencia de la Superintendencia Financiera.

- Los costos y gastos del exterior cuando se verifique que el beneficiario efectivo es directa o indirectamente en más de un 50% el mismo contribuyente.

c. Deducciones de impuestos, prestaciones sociales y aportes parafiscales

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se modifica la oportunidad de solicitar como deducibles estas erogaciones las cuales pasan del pago a su devengo o causación, sin embargo se exige que en todo caso deben ser pagadas antes de la presentación inicial de la declaración de renta.

Esta modificación no tiene un período de transición con lo cual los impuestos y aportes causados en el año 2016, quedan en un limbo jurídico porque no serían deducibles ni en el año 2016 de su causación, ni en el año 2017 de su pago, sin embargo en este caso los contribuyentes pueden evaluar su solicitud en el año 2016 amparados en el criterio de confianza legítima y de aplicación inmediata de la ley para los casos de favorabilidad a los contribuyentes, siempre que el pago se efectúe antes de la presentación de la declaración de renta de conformidad con el Artículo 66 de la Ley 1819 de 2016, a efectos de contar una más clara argumentación en el evento de una fiscalización.

d. Deducción por depreciación

La deducción por depreciación presenta cambios importantes que afectarán los activos productores de renta adquiridos a partir del año 2017 y siempre y cuando hayan prestados servicios en el período gravable, así

- Base de cálculo: la base para determinar la alícuota deducible se determinará por la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual del mismo, la cual se determinará de acuerdo con la técnica contable.
- Vida útil: se determinará de acuerdo con la técnica contable, sin embargo para efectos fiscales, la alícuota a deducir no puede exceder las tasas máximas que se establecerán vía reglamento por el Gobierno Nacional, las cuales oscilarán entre el 2,22% y el 33%.

En ausencia de reglamento se aplicarán las siguientes tasas anuales

Conceptos de bienes a depreciar	Tasa de depreciación fiscal anual %
Construcciones y edificaciones	2,22%
Acueducto, planta y redes	2,50%
Vías de comunicación	2,50%
Flota y equipo aéreo	3,33%
Flota y equipo férreo	5,00%
Flota y equipo fluvial	6,67%
Armamento y equipo de vigilancia	10,00%
Equipo eléctrico	10,00%
Flota y equipo de transporte terrestre; maquinaria, equipos y muebles y enseres	10,00%
Equipo médico científico	12,50%

Envases, empaques y herramientas; Equipo de computación Redes de procesamiento de datos; Equipo de comunicación	20,00%
Inversiones en infraestructura de proyectos para escenarios de espectáculos públicos de artes escénicas	10 años

Como se aprecia a partir del año 2017 para una parte importante de activos se incrementa la vida útil y por consiguiente se disminuye la alícuota anual procedente, y en todo caso advierte la ley que se presentarán diferencias entre la depreciación fiscal y la reflejada en la contabilidad.

- Depreciación por componentes: la alícuota de depreciación del componente no puede ser superior a la permitida para el elemento de propiedad, planta y equipo en su totalidad.
- Métodos de depreciación: para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los métodos de depreciación de los activos depreciables, serán los establecidos en la técnica contable, de esta manera se deroga la referencia a los métodos de línea recta y reducción de saldos y al no presentarse diferencias por la aplicación de métodos diferentes en materia contable y fiscal se deroga expresamente la reserva por depreciación.
- Depreciación acelerada: se podrá incrementar la alícuota anual en un 25%, si el bien depreciable se utiliza diariamente por 16 horas y proporcionalmente en fracciones superiores, siempre y cuando esto se demuestre, este tratamiento no es aplicable a los bienes inmuebles.

e. Deducción por amortización de inversiones e intangibles

De manera independiente se fijan las reglas para la amortización de las inversiones y los intangibles adquiridos a partir del año 2017, así:

Inversión	Amortización
Gastos pagados por anticipado	Periódicamente en la medida que se reciban los servicios.
Gastos y costos de establecimiento	Mediante el método de línea recta en iguales proporciones por el plazo del contrato a partir de la generación de rentas y no puede superar el 20%.
Gastos de investigación, desarrollo e innovación	La deducción iniciara cuando se finalice el proyecto, sea exitoso o no, y se amortizara en iguales proporciones, por el tiempo que se espera obtener rentas y sin superar el 20% anualmente de su costo fiscal.
Desarrollos de software	Si es vendido se trata como costo o deducción en el momento de su enajenación. Si el activo es para el uso interno o para explotación a través de licenciamiento o derechos de explotación se amortiza a medida que se reciban los servicios

Activos intangibles	El método será el determinado en la contabilidad, siempre y cuando la alícuota anual no sea superior del 20%, del costo fiscal. Si el intangible es adquirido mediante contrato y este fija un plazo, su amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, por el tiempo pactado sin exceder el 20% del costo fiscal.
Activos intangibles adquiridos separadamente o como parte de una combinación de negocios	Para que sea reconocida su amortización se requiere <i>(i)</i> que tengan una vida útil definida; <i>(ii)</i> que el activo se puede identificar y medir con fiabilidad de acuerdo con la técnica contable; y <i>(iii)</i> su adquisición genere en cabeza del enajenante residente fiscal colombiano un ingreso gravado en Colombia a precios de mercado, o cuando la enajenación se realice con un tercero independiente del exterior.
Plusvalía	No es amortizable

4. Rentas brutas especiales

a. Rentas brutas de las compañías de seguros

Cuando las compañías aseguradoras y reaseguradoras generen rentas exentas, para determinar la renta líquida deben calcularlas separadamente, siguiendo las normas de depuración del impuesto de renta, el cálculo de la renta bruta especial y la exención sobre los recursos pensionales.

b. Reserva de estabilización

Se adicionan a las rentas brutas especiales la proveniente de los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías de acuerdo con el artículo 101 de la Ley 100 de 1993, y se gravan a una tarifa del 9%.

La disposición del exceso de reserva originada en dichos rendimientos genera también una renta bruta especial gravada para las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías en el año gravable en que ello suceda a la tarifa del 24%.

c. Fiducia mercantil

En desarrollo del principio de transparencia fiscal que ha acogido la legislación fiscal en los contratos de fiducia mercantil, los beneficiarios deberán incluir de manera desagregada los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año en que se perciben, con las mismas condiciones tributarias de fuente, naturaleza, deducibilidad y conceptos que tendrían si la actividad fuese desarrollada directamente por el beneficiario.

5. Rentas exentas

Se limitan las rentas exentas procedentes en el impuesto de renta y se presenta una derogatoria inmediata y progresiva de otras, así:

a. Rentas exentas vigentes

- Las rentas exentas de la Decisión 578 de la CAN.
- Recursos de fondos de pensiones de la Ley 100 de 1993.
- La renta exenta para los rendimientos financieros provenientes de operaciones de crédito u otras operaciones financieras percibidas en el país por entidades gubernamentales de carácter financiero y de cooperación de países con acuerdos específicos de cooperación.
- Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente, exención que estará vigente hasta el año 2036.
- Los fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el Gobierno Colombiano, destinados a realizar programas de utilidad común y amparados por acuerdos intergubernamentales.
- Las rentas asociadas a vivienda de interés social y vivienda de interés prioritario incluyendo los rendimientos financieros causados durante la vigencia de los títulos emitidos en procesos de titularización de cartera hipotecaria y de los bonos hipotecarios de que trata el artículo 16 de la Ley 546 de 1999 modificada por el Artículo 81 de la Ley 964 de 2005.
- Se restablecen a partir de la vigencia de la Ley las rentas exentas en la venta de energía eléctrica con base en recursos eólicos, biomasas o residuos agrícolas y la prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por 15 años.
- Se consagra una nueva exención para los hoteles que se construyan o remodelen en municipios de hasta 200.000 habitantes dentro de los 10 años siguientes a la entrada en vigencia de la Ley, por un término de 20 años.

b. Rentas exentas que desaparecen a partir del año 2017

- Los rendimientos generados por la reserva de estabilización constituidas por las sociedades administradoras de fondos pensiones y cesantías.

c. Rentas exentas que desaparecen a partir del año 2018

- Venta de energía eléctrica con base en recursos eólicos, biomasas o residuos agrícolas.
- La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado.
- Los contratos de arrendamiento financiero con opción de compra de inmuebles construidos para vivienda con una duración no inferior a 10 años.
- Los nuevos desarrollos de software elaborados en Colombia y amparados con nuevas patentes.
- Finalmente debe observarse que frente a las rentas exentas de los hoteles y de los servicios de ecoturismo cuyo período de finalización estaba previsto para el año 2018 y 2023, respectivamente la ley no efectuó ninguna modificación específica.

6. Sistema de renta presuntiva

La base de presunción sobre la que se liquida la renta presuntiva sufrió incremento al pasar del 3% a 3,5% del patrimonio líquido del año anterior y el exceso de la renta presunta vs. la renta determinada por el sistema ordinario, se podrá seguir compensado dentro de los 5 años siguientes pero sin la posibilidad de reajustarla fiscalmente.

Adicionalmente, dentro de las exclusiones a este sistema se adicionó el valor patrimonial de los bienes destinados exclusivamente a actividades deportivas de los clubes sociales y deportivos.

7. Pérdidas fiscales

Se modifica el primer inciso del artículo 147 del Estatuto Tributario señalando que a partir del 1º de enero de 2017, la compensación de las pérdidas fiscales se podrán realizar con las rentas liquidadas ordinarias que se obtengan en los doce (12) períodos gravables siguientes, y no será posible reajustarlas fiscalmente.

8. Descuentos tributarios

A partir del año 2017, se consagran como descuentos tributarios los siguientes:

- Las inversiones directas efectuadas por los contribuyentes para la conservación y mejoramiento del medio ambiente, limitado al 25% del impuesto, los valores no descontables podrán ser aplicados en los 4 períodos fiscales siguientes.
- Las inversiones que se realicen en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, de acuerdo con los criterios y las condiciones señaladas por el documento CONPES 3834 de 2015, el cual no podrá exceder el 25% del impuesto de renta, los valores no descontables podrán ser aplicados en los 4 períodos fiscales siguientes.
- Las donaciones efectuadas a la entidades sin ánimo de lucro ESAL que hayan sido calificadas y a las entidades no contribuyentes del impuesto de renta previstas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, directas efectuadas por los contribuyentes con el límite del 25% del impuesto sobre la renta,

Adicionalmente como una segunda limitación a estos descuentos la Ley señala que la suma de ellos no podrán exceder el 25% del impuesto de renta del ejercicio.

9. Tarifa

Tarifa general

La tarifa del impuesto de renta se modifica para reconocer el efecto de la derogatoria del CREE, y se incorpora una sobretasa este impuesto a partir de año gravable 2017, así:

Concepto	2017	2018	2019 y s.s.
Tarifa general	34%	33%	33%
Sobretasa	6%	4%	N/A
Total	40%	37%	33%

La nueva sobretasa para el impuesto sobre la renta, aplicará solamente a partir de una base gravable igual o superior a ochocientos millones de pesos (\$800.000.000).

Esta sobretasa estará sometida al recaudo vía anticipo del cien por ciento (100%) de su valor, calculado sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios sobre la cual se liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior, y deberá pagarse en dos cuotas iguales anuales en los plazos que al efecto disponga el Gobierno Nacional.

Tarifas diferenciales

Tarifa	beneficiarios
9%	Beneficiarios de las rentas exentas de hoteles, servicios de ecoturismo, nuevos contratos de arrendamiento financiero, durante el término de la exención.
	Empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta territorial que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.
	Las empresas editoriales colombianas con actividad y objeto social exclusivo de edición de libros científicos o culturales.
	Nuevos servicios hoteleros en municipios de hasta doscientos mil habitantes, por un término de 20 años.
	Los beneficiarios de la progresividad del impuesto de renta, según tabla.
20%	Para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca

Beneficios ZOMAC

Las nuevas sociedades que se instalen en las zonas más afectadas por el conflicto armado tendrán un beneficio en la tarifa del impuesto de renta por 20 años, el cual se aplicará de manera progresiva.

10. Régimen de transición

Se establece un régimen de transición para las modificaciones establecidas en el impuesto sobre la renta de personas jurídica, así:

- Activos amortizables regla general:** los saldos de los activos pendientes por amortizar se amortizarán durante el tiempo restante de amortización de acuerdo con lo previsto en el inciso 1 del artículo 143 del Estatuto Tributario antes de la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, aplicando el sistema de línea recta.
- Depreciaciones:** el saldo pendiente de depreciación de los activos fijos a 31 de diciembre de 2016, se terminará de depreciar durante la vida útil fiscal remanente del activo fijo depreciable, y por los sistemas de línea recta, reducción de saldos u otro sistema de reconocido valor técnico que se encuentre debidamente autorizado.

- **Costos de exploración, explotación y desarrollo:** los saldos de los activos pendientes por amortizar por estos conceptos a la entrada en vigencia ley, se amortizarán en las mismas condiciones previstas en el segundo inciso del Artículo 143 del Estatuto Tributario antes de la entrada en vigencia de la Ley, de igual forma se mantiene la amortización para inversiones infructuosas.
- **Saldos a favor:** los generados en el impuesto sobre la renta o en el CREE del año inmediatamente anterior a la vigencia de ley y que no se hayan solicitado en devolución y/o compensación, o imputado en períodos anteriores, podrán: *(i)* solicitarse en devolución y/o compensación *(ii)* Acumularse e imputarlos dentro de su liquidación privada del Impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al siguiente período gravable.
- **Crédito Mercantil:** los saldos originados antes de la entrada en vigencia de la presente ley, se someterán al tratamiento previsto en las disposiciones vigentes al momento de su generación y se amortizarán dentro de los cinco (5) períodos gravables siguientes aplicando el sistema de línea recta.
- **Contratos de concesión:** los saldos de los activos intangibles pendientes por amortizar, se amortizarán dentro del plazo remanente de la concesión, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones.
- **Ventas a plazos:** los contribuyentes que venían aplicando este sistema deben incluir todos los ingresos y costos diferidos por estos conceptos en el año 2017
- **Contratos de servicios autónomos:** los contratos que mantengan ingresos y costos diferidos, deberán en la declaración de renta del año gravable 2017 incluir todos los ingresos, costos y gastos que hasta tal año se hubieren devengado, aplicando el método de grado de realización del contrato.
- **Valor patrimonial de los activos biológicos:** mantendrán su costo fiscal a partir del 1 de enero de 2017 y sobre este valor se darán los tratamientos fiscales que determine el Estatuto Tributario.
- **Reservas:** la reserva constituida por excesos en cuotas de depreciación prevista en el artículo 130 del Estatuto Tributario podrá liberarse en el momento en que la depreciación solicitada fiscalmente sea inferior a la contabilizada en el estado de resultados. La utilidad que se libere de la reserva conserva el tratamiento de ingreso no gravado.

11. Aspectos internacionales

a. Régimen de entidades controladas del exterior

1) Aspectos generales

El Régimen de Entidades Controladas del Exterior (de ahora en adelante ECE), o también conocidas a nivel internacional como normas "CFC" ("controlled foreign corporations" por sus siglas en inglés), constituye una de las novedades introducidas por la reforma tributaria. No obstante este tipo de régimen no tiene antecedentes previos en la legislación colombiana, las normas de CFC han sido desarrolladas ampliamente nivel internacional.

La implementación de las normas ECE es una de las recomendaciones incluidas en el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios ("Plan de Acción BEPS", por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ("OCDE") y el G-20, el cual se encuentra desarrollado de manera concreta en el reporte final de la acción 3 "Fortaleciendo las reglas CFC" de BEPS, el cual hace recomendaciones respecto a la adopción de

normas que impidan que contribuyentes con una participación mayoritaria en filiales extranjeras erosionen la base imponible de los países de residencia mediante el traslado de rentas a tales filiales¹.

Asimismo, la inclusión de estas normas constituye una de las propuestas en relación con el ámbito internacional por parte de la Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria contenidas en el informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público en diciembre de 2015², quienes recomendaron una implementación gradual del plan de las 15 acciones desarrolladas por la OCDE bajo el plan de acción BEPS.

2) De las ECE en Colombia

Las normas de las ECE de la reforma tributaria –de la misma manera que las normas CFC estadounidenses – tienen como objetivo el de evitar la erosión de la base gravable del impuesto de renta y complementarios, a través del uso de compañías extranjeras controladas por accionistas residentes en Colombia, o de aquellas que se encuentren localizadas en jurisdicciones de baja o nula tributación o no cooperantes, y cuyos ingresos sean mayoritariamente rentas de carácter pasivo (dividendos, regalías, intereses, los provenientes de la enajenación o arrendamiento de bienes inmuebles y de la prestación de servicios).

En nuestro caso se entienden como ECE aquellas entidades que no son residentes fiscales colombianas, y que cumplan con los requisitos de subordinación o vinculación económica en los términos establecidos en el régimen de precios de transferencia (Artículo 260-1 del E.T).

Las ECE comprenden vehículos de inversión tales como sociedades, patrimonios autónomos, trusts, fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios y fundaciones de interés privado, constituidos, en funcionamiento o domiciliados en el exterior, ya sea que se trate de entidades con personalidad jurídica o sin ella, o que sean transparentes para efectos fiscales o no.

Adicionalmente, se presume que los residentes fiscales colombianos siempre tienen control sobre las ECE que se encuentren domiciliadas, constituidas o en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial en los términos del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, independientemente de su participación en ellas.

El efecto más representativo de este nuevo régimen lo constituye el hecho de que para efectos del impuesto de renta, los ingresos pasivos obtenidos por una ECE, y los costos y deducciones asociados a tales ingresos se entienden realizados en cabeza de los residentes fiscales colombianos que controlen a la ECE directa o indirectamente, en el año o período gravable en que la ECE las realice aún en el evento que no se hayan distribuido, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en sus resultados, caso en el cual aplica el crédito fiscal.

Especial atención merecerá el tratamiento fiscal que deberá aplicar el contribuyente obligado al régimen ECE al momento de liquidar la renta derivada del mismo, así como sobre los dividendos distribuidos por la entidad controlada del exterior, sobre la venta de las acciones en dicha compañía y respecto del descuento en Colombia de los impuestos pagados en el exterior por la ECE.

1. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

2. <http://www.larepublica.co/sites/default/files/larepublica/Informe%20Final.pdf>

b. Jurisdicciones no cooperantes y regímenes fiscales preferenciales

Uno de los propósitos transversales de la ley de reforma, es fortalecer el sistema tributario colombiano con el fin de combatir la evasión y la elusión fiscal.

Según la exposición de motivos se pretende controlar y prevenir prácticas comunes en Colombia como el traslado irregular de recursos a entidades o jurisdicciones donde la tributación es menor, por ejemplo, a través de los antiguamente denominados paraísos fiscales (hoy conocidos como jurisdicciones no cooperantes) y de los regímenes fiscales preferenciales ("RFP").

Veamos entonces el origen y la evolución de estos conceptos, y después analizaremos cómo fueron abordados en la Ley 1819.

1) Génesis del concepto de jurisdicciones no cooperantes

• Informe hito sobre prácticas fiscales perniciosas (1998)

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ("OCDE") publicó en 1998 el informe hito de sobre prácticas fiscales perniciosas (Competencia fiscal perniciosa: un tema global). Este Informe estableció los cimientos para el trabajo de la OCDE en esta área y fue publicado con el fin de desarrollar medidas para contrarrestar prácticas fiscales lesivas en relación con actividades geográficamente móviles, como las actividades financieras u otras prestaciones de servicios, incluyendo la cesión de intangibles. La naturaleza de este tipo de actividades hace muy fácil su traslado de un país a otro.

En este Informe, la OCDE estableció la definición técnica de paraíso fiscal ("PF"), acordando los criterios y/o características que deben cumplirse para que una jurisdicción sea catalogada como paraíso fiscal (4 principales):

- Nivel de tributación bajo o nulo: en general o para cierto tipo de activos [p.e.: propiedad intelectual ("PI")], con frecuencia concedidos a no residentes.
- Falta de intercambio efectivo de información: leyes o prácticas administrativas que evitan intercambio efectivo de información fiscal relevante (p.e.: secreto bancario u otros mecanismos de protección).
- Falta de transparencia: complejidad y confusión de regulación que impide a observadores externos o administraciones fiscales de otros países entender y controlar a los residentes que tengan relaciones económicas con entidades ubicadas en dichos territorios.
- No desarrollo de actividades sustanciales: ausencia de requerimiento de que la actividad desarrollada en dicha jurisdicción sea sustancial.

• Informe de Progreso en la Identificación de Prácticas Fiscales Perjudiciales (2002)

En este informe, la OCDE presentó por primera vez la lista de los estados catalogados como paraísos fiscales. Del grupo inicial de 41 considerados, sólo 35 fueron publicados como paraísos fiscales. Desde el 2009 dicho listado se encuentra vacío.

- **Proyecto sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales (2001)**

En este Proyecto, se elimina el criterio de carencia de actividad sustancial, flexibilizando criterios a cumplir para salir de la lista de paraísos fiscales, y es reemplazado por el de creación de sistemas transparentes y con un intercambio efectivo de información, los cuales se consideran suficientes para catalogar a un Estado como “jurisdicción cooperante”.

- **Proyecto sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales (2004)**

Empieza a usarse el término “socios colaboradores” o “socios cooperantes”, que son aquellos comprometidos con principios de transparencia e intercambio de información. El término paraíso fiscal es reemplazado por el de jurisdicciones no cooperantes (“JNC”).

- **Plan de Acción BEPS (2013)**

En el Informe final de la Acción 5 del Plan de Acción BEPS, denominada “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia” publicado en el 2015³, la OCDE propone modernizar el trabajo sobre prácticas fiscales perniciosas con un enfoque renovado del criterio de actividad sustancial para cualquier régimen fiscal preferencial (“enfoque del nexo”) y estableciendo un marco para la mejora de la transparencia en relación con los acuerdos específicos con un contribuyente.

Nótese en este punto cómo el trabajo de la OCDE en esta área desde el 2013 se enfoca exclusivamente en los regímenes fiscales preferenciales, dejando de lado a las jurisdicciones no cooperantes, ya que para dicha Organización el listado de jurisdicciones no cooperantes se encuentra vacío, debido a la suscripción o adhesión a instrumentos y/o acuerdos multilaterales de intercambio de información por parte de las jurisdicciones que habían sido catalogadas como tales.

Vale destacar que los regímenes fiscales preferenciales han sido entendidos como territorios o jurisdicciones que se caracterizan por una escasa o nula tributación sobre transacciones o ventas específicas aplicables a determinadas personas o entidades (p.e. no residentes), que pueden operar en territorios delimitados geográficamente dentro de una jurisdicción y que generalmente no son aplicables a los residentes. Esta última característica es la diferencia principal entre las jurisdicciones no cooperantes y los regímenes fiscales preferenciales.

En el Informe final de la Acción 5, la OCDE incluyó 43 regímenes fiscales preferenciales de los países miembros y asociados y los dividió en 2 categorías: Regímenes PI y Regímenes no PI, identificando el país, el nombre del régimen y ofreciendo la conclusión a la que se llega sobre cada uno. En cuanto a Colombia, identificó 2 regímenes, a saber: el Régimen Software, incluido dentro de los Regímenes PI y catalogado como no conforme con el enfoque del nexo, y el Régimen de inversiones de portafolio del exterior, incluido dentro de los Regímenes no PI y considerado como no lesivo.

2. Adopción de los conceptos de jurisdicciones no cooperantes y regímenes fiscales preferenciales

Mediante la Ley 788 de 2002, Colombia incorporó a su sistema tributario el concepto de paraísos fiscales. Sin embargo, dicho concepto no fue aplicable sino hasta 2013 con ocasión de la expedición

3. OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>

del Decreto Reglamentario 2193 del 7 de octubre, por medio del cual se estableció el listado taxativo de países, territorios y/o jurisdicciones considerados como paraísos fiscales, catalogando 44 jurisdicciones como paraísos fiscales y excluyendo transitoriamente otras 7. Dicho listado fue actualizado en 2014 mediante el Decreto Reglamentario 1966 y sólo fueron incluidas, 41 jurisdicciones como paraísos fiscales. Mediante el Decreto Reglamentario 2095 del 21 de octubre de 2014, 4 de las 41 jurisdicciones incluidas inicialmente al listado de paraísos fiscales, fueron excluidas.

Acogiendo la terminología de la OCDE, con la Ley 1819, en Colombia se adopta la denominación de jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición para aquellos países que al momento no han celebrado acuerdos bilaterales o multilaterales de intercambio de información para efectos tributarios.

Adicionalmente, dicha norma incorpora el concepto de regímenes fiscales preferenciales, atendiendo lo recomendado por la OCDE en la Acción 12 del Plan de Acción BEPS, regímenes respecto de los cuales se predicen las mismas exigencias y limitaciones previstas para las jurisdicciones no cooperantes.

c. Modificaciones al régimen de precios de transferencia

1) Respectos de la aplicación de los métodos para determinar el precio o el margen con vinculados:

- El método de Precio Comparable no Controlado (método PC) será utilizado para las operaciones de adquisición de activos corporales usados mediante la presentación de la factura de adquisición del activo nuevo al momento de su compra a un tercero independiente, menos la depreciación desde la adquisición del activo, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables. (es decir, solo bajo NIIF, a diferencia de antes que podía ser bajo COLGAP o bajo NIIF, según el contribuyente).
- Para operaciones de materias primas y/o productos básicos (commodities), el método PC será el más apropiado. Para su aplicación se deberá tener en cuenta lo siguiente: los precios de cotización de público conocimiento serán utilizados como referencia; cuando sea necesario se pueden efectuar ajustes de comparabilidad; un factor importante es la fecha de fijación del precio, por lo que se deberá contar con los soportes en la cual fue pactada la transacción, de no ser aportadas las pruebas suficientes la Administración Tributaria podrá utilizar la fecha de embarque determinada en el documento de embarque o documento equivalente como fecha de fijación.

2. Modificaciones del régimen de precios de transferencia frente a la limitación de costos y deducciones

- No serán amortizables los activos intangibles adquiridos separadamente, ni los adquiridos como parte de una combinación de negocios en operaciones a las cuales les aplique el régimen de precios de transferencia.
- La no aplicación de las limitaciones de costos y deducciones contenidas en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, tendrá efectos para todos los contribuyentes que se encuentren dentro del régimen de precios de transferencia y demuestren que la operación cumple con el principio de plena competencia, a diferencia de antes que solo aplicaba a los contribuyentes que cumplieran con el obligación de preparar y enviar la documentación comprobatoria.
- El régimen de precios de transferencia será una herramienta que permite la no aplicación del desconocimiento de costos y gastos en el exterior cuando se verifique que: El beneficiario

efectivo de los pagos sea el mismo contribuyente de manera directa o indirecta en una proporción igual o superior al 50%; el pago se efectúa a una jurisdicción no cooperante a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial.

3) Término de firmeza de las declaraciones

El término de firmeza de las declaraciones de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia (vinculados económicos del exterior, vinculados ubicados en zona franca nacionales y paraísos fiscales) para efectos de la declaración de renta será de 6 años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.

4) Nuevos requerimientos de documentación

En línea con la acción 13 del plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), se adoptó el enfoque de tres (3) niveles para la documentación de precios de transferencia, la cual incluye:

- *Master File (MF)*: su objetivo es brindar una visión de las prácticas de precios de transferencia del grupo dentro de su contexto económico, legal, financiero y tributario.
- *Local File (LF)*: su objetivo es brindar información detallada acerca de las transacciones intercompañía.
- *Country by Country Report (CbCR)*: su objetivo principal es brindar información relacionada con la asignación de los ingresos, impuestos pagados, entre otros indicadores a través de las diferentes jurisdicciones donde el Grupo opera.

La nueva documentación será exigida en los siguientes supuestos:

Master file y local file

Serán exigibles cuando se presenten operaciones con vinculados económicos del exterior o domiciliados en zona franca, si los contribuyentes del impuesto sobre la renta cumplen con los siguientes parámetros

- Patrimonio bruto igual o superior a 100.000 UVT o Ingresos brutos iguales o superiores a 61.000 UVT.
- El total de operaciones realizadas con vinculados excede de 61.000 UVT.
- El tipo de operación con vinculados excede de 32.000 UVT.
- Si se realizan operaciones con paraísos fiscales que excedan de 10.000 UVT, aunque no cumplan con los parámetros de patrimonio o ingresos.

Country by Country Report (CbCR)

El reporte país por país será exigible en los siguientes supuestos:

- A las entidades controlantes de grupos multinacionales que sean (i) residentes en Colombia, (ii) tengan empresas filiales, subsidiarias, sucursales o establecimientos permanentes, que residan

o se ubiquen en el extranjero según sea el caso, (iii) no sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero, (iv) estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados, y (v) que hayan obtenido en el año o período gravable inmediatamente anterior ingresos consolidados para efectos contables iguales o superiores a 81.000.000 UVT (aprox. 2,4 billones de pesos).

- Entidades designadas por la controladora para cumplir con la obligación de reporte.
- Una o más entidades o establecimientos permanentes residentes o ubicados en el territorio nacional que pertenezcan a un mismo grupo multinacional cuya matriz resida o se ubique en el extranjero, si (i) de manera conjunta tengan una participación en los ingresos consolidados del grupo multinacional igual o superior al 20%, (ii) la matriz no presenta en su país de residencia el informe CbCR, (iii) el grupo multinacional haya obtenido en el año o período gravable inmediatamente anterior ingresos consolidados para efectos contables iguales o superiores a 81.000.000 UVT.

d. Pagos al exterior

1) Antecedentes y generalidades

Por regla general, los pagos al exterior son deducibles en la medida en que se haya practicado la correspondiente retención en la fuente, estando obligado a ello, esto es cuando el respectivo pago constituye renta de fuente colombiana para el beneficiario del mismo.

En este punto es importante traer a colación que, en materia de prestación de servicios, el Estatuto Tributario ("ET") señala que los respectivos pagos constituyen renta de fuente colombiana cuando los mismos se prestan dentro del territorio colombiano, independientemente de que se presten de forma permanente o transitoria, con establecimiento propio o sin él⁴.

Asimismo, la normatividad tributaria señala que, en principio, las expensas originadas en pagos al exterior se encuentran limitadas al 15% de la renta líquida del contribuyente (computada antes de descontar la respectiva erogación), exceptuándose de la mencionada limitación los pagos respecto de los cuales es obligatoria la retención en la fuente.

Bajo la normativa anterior a la Ley 1819 de 2016 también se exceptuaban de la anterior limitación aquellos pagos que expresamente mencionaba el artículo 121 del Estatuto Tributario.

Por otra parte, es importante recordar que antes de que entrara en vigor el régimen de precios de transferencia la deducción de gastos de administración o dirección incurridos con entidades vinculadas domiciliadas en el exterior estaba limitada salvo que se hubiera practicado la retención en la fuente⁵.

Sin embargo, al entrar en vigor el mencionado régimen, la normatividad tributaria estableció expresamente que las operaciones a las cuales se les aplicaran las normas de precios de transferencia no estarían cobijadas con las limitaciones a costos y deducciones establecidas en el Estatuto Tributario para los vinculados económicos⁶.

Así las cosas, con la entrada en vigencia del régimen de precios de transferencia, los gastos de dirección o administración a que se refiere el artículo 124 del Estatuto Tributario que en su

4. ET, Artículo 24.

5. ET, Artículo 122.

6. ET, Artículo 260 – 8.

momento eran plenamente deducibles solo si se practicaba la retención en la fuente, esto es, solo cuando los mismos generaran ingreso de fuente colombiana, pasaron a ser deducibles bajo la regla general de deducibilidad de pagos al exterior no sometidos a retención en la fuente, esto es en nuestro concepto siguiendo la limitación del 15%.

2) Modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016

Con la Ley 1819 de 2016, el tratamiento tributario aplicable a la deducción de gastos en el exterior y su limitación presentó cambios con el fin de dar claridad sobre aspectos que generaban controversia como y para eliminar ciertos eventos en que la deducibilidad plena se concedía aún en el evento que los pagos no se sometieran a retención en la fuente. Ahora bien, dentro de los principales aspectos que queremos resaltar, se encuentran los siguientes:

Se deroga expresamente el inciso 2 y los literales a) y b) del artículo 121 artículo del Estatuto Tributario, lo que significa, que con la reforma tributaria la deducción de los pagos efectuados a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes está limitada al 15% de la renta líquida.

También se deroga del artículo los pagos por intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, sin embargo por estar contemplados estos intereses en el artículo 25 del Estatuto Tributario continuarán con la deducción plena.

De otra parte, es importante destacar que si bien se mantiene el requisito contenido en el Artículo 123 del Estatuto Tributario para que los pagos efectuados a entes no residentes en Colombia sean deducibles del impuesto sobre la renta, la ley adiciona un inciso al citado artículo según el cual para que los pagos por servicios técnicos y asistencias técnicas sean deducibles se requiere que el contrato de estos servicios sea registrado ante el organismo oficial competente dentro de los seis o tres meses siguientes a la suscripción o modificación del contrato, respectivamente.

En efecto, actualmente para que un contribuyente pueda tomar la deducción de los pagos al exterior por concepto de servicios técnicos y asistencias técnicas, además de cumplir los requisitos generales que establece el Estatuto Tributario⁷, deberá observar lo correspondiente al registro del respectivo contrato ante Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN. Sin embargo con la adición introducida en la norma, se consagra de manera expresa tal obligación dentro del Estatuto Tributario, y se da certeza respecto al término dentro del cual se debe cumplir tal obligación.

Igualmente, es importante destacar que la Ley 1819 de 2016 adiciona un párrafo al artículo 124 del Estatuto Tributario en virtud del cual los pagos por servicios de dirección o administración pasan a estar sujetos a la retención en la fuente prevista en el artículo 408 del Estatuto, esto es, la del 15%, sin importar la fuente de tales ingresos, esto es ya sean de fuente nacional o extranjera. Esta circunstancia implica que sobre un pago al exterior por estos conceptos, es obligatoria la retención en la fuente y si la misma se practicó efectivamente, la respectiva erogación es deducible.

No sobra mencionar, que pese a que el artículo 260-8 del Estatuto Tributario sufre algunas modificaciones, se mantiene que para los casos expresamente allí señalados de operaciones entre vinculados económicos y ahora de pagos a jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición

7. ET, Artículo 107

y a regímenes tributarios preferenciales la limitación a la deducibilidad, sin embargo esta se resuelve en la medida que la operación se encuentre dentro del régimen de precios de transferencia.

3) Tarifas de retención en la fuente en pagos al exterior

La reforma modifica algunas de las tarifas de retención en fuente contenidas en los artículos 408, 410, 414-1 y 415 del Estatuto Tributario, a continuación presentaremos un cuadro con las principales modificaciones:

Concepto del pago o abono en cuenta	Modificación introducida y comentarios
Tarifas para rentas de capital y de trabajo.	15%.
Consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados en el país o desde el exterior por personas no residentes o empresas que no se encuentren domiciliadas en Colombia	15%
Rendimientos financieros por créditos independientemente de su término o los costos financieros del canon de arrendamiento originados en contratos de leasing.	15%
Rendimientos financieros por créditos superiores a 8 años para financiar proyectos de infraestructura bajo el esquema de APP.	1%
Prima cedida por reaseguros realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país.	1%
Los pagos por conceptos de administración o dirección a las casas matrices	15% independiente que sean prestados en Colombia o desde el exterior.
Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario a jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición.	Se someterán a la tarifa general del impuesto sobre la renta. Esto es 34% y 33% para el año 2017 y 2018 respectivamente.
Retención en la fuente en la explotación de películas cinematográficas.	15%, pero se determinará sobre el valor bruto del pago o abono en cuenta.
Servicios de transporte internacional, prestados por empresas de transporte aéreo o marítimo sin domicilio en el país.	5%
Pagos o abonos en cuenta por conceptos no contemplados en los artículos 407 a 411 del ET.	15%
Ganancias Ocasionales.	10%, no será aplicable para los inversionistas de portafolio.

C. NIIF COMO BASE FISCAL

Desde la Ley 1314 de 2009, se inició en el país el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para atender los requerimientos de uniformidad internacional de los reportes financieros y así facilitar el acceso de los mercados globales, teniendo en cuenta los diferentes tratados de libre comercio que nuestro país ha celebrado con otras

jurisdicciones; dentro del proceso de implementación la ley señaló una independencia y autonomía entre las disposiciones contables y las tributarios, por ello Gobierno Nacional advirtió inicialmente que la adopción de las NIIF en ningún caso debería afectar el recaudo de impuestos, o perjudicar a algún sector de la economía con mayores impuestos.

En línea con lo anterior, el Artículo 22 de la Ley 1819 del 2016, estableció que las normas contables, únicamente tendrían efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia, esta premisa era suficiente para entender que las Normas internacionales de Información Financiera no deberían tener ningún efecto para la determinación de los impuestos, excepto por remisión u omisión, esta fórmula previene adicionalmente vicios de inconstitucionalidad que surgirían si se delegaba la base para liquidación de los impuestos a los Decretos que regulan las normas contables.

No obstante lo anterior y lo que parecía ser claro en el sentido que sólo las remisiones expresas y las omisiones tendrían efectos fiscales, la Ley inicialmente trata de igualar la base fiscal a la base contable de acumulación o devengo, señalando que cuando se utiliza esta base contable, los contribuyentes reconocerán las partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables que le sean aplicables al obligado a llevar contabilidad.

Adicionalmente, precisa la disposición, que cuando en el Estatuto Tributario se haga referencia al término de causación, debe asimilarse al término y definición de devengo o acumulación.

Sin perjuicio de la regla general señalada, la reforma expresamente indica que las mediciones contables que se efectúen a valor presente o valor razonable, no tienen incidencia fiscal y prima el concepto del costo, precio de adquisición o valor nominal, por ello las diferencias del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda, regulando entonces a través de excepciones generales y específicas los efectos fiscales de ciertas disposiciones contables, con lo cual los contribuyentes deberán llevar controles extracontables para determinar a partir de las NIIF las cifras fiscales en activos, pasivos ingresos, costos y deducciones que presenten diferencias.

A continuación presentamos algunas de las normas fiscales introducidas por la reforma tributaria para regular las diferencias entre los criterios contables y fiscales, así:

1. Factoring

Se acoge en esta materia, el principio de esencia sobre forma previsto en los nuevos marcos técnicos de información de la NIC 39 y la NIIF 9 para las operaciones de factoring que no impliquen la transferencia al factor (empresa de factoring) de los riesgos y beneficios de la cartera enajenada y la operación para efectos fiscales se considere como de financiamiento con recursos.

Lo anterior significa que el enajenante en este caso debe mantener para propósitos fiscales el activo junto a los rendimientos del mismo y el pasivo por los recursos obtenidos junto a la deducción por los intereses correspondientes en los términos de las reglas del Capítulo V del Libro I del Estatuto Tributario.

También precisa que el factor podrá deducir el deterioro y castigos de la cartera en los términos de los Artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario para el caso que tenga plena libertad para enajenar la cartera adquirida, hecho que se tipifica cuando en la compra hay transferencia hacia el factor de los riesgos, beneficios y capacidad práctica para vender los activos recibidos por parte del enajenante.

2. Tratamiento tributario en instrumentos financieros

Frente a los instrumentos financieros medidos a valor razonable (títulos de deuda, acciones y derivados), se señala la base fiscal, así:

- a.** En el caso de los títulos de deuda, tales como Bonos, CDTs y TES, el ingreso por rendimientos financieros, se realizará de manera lineal, teniendo en cuenta las características propias del título tales como: el valor nominal, la tasa facial, el plazo convenido y el tiempo de tenencia en el año o período gravable del título.

Esta previsión del método lineal no había sido contemplada con tal precisión por la normatividad vigente hasta el año 2016 y solo se llegaba a esa conclusión a través de una interpretación armónica del Decreto 700 del año 1997, junto con los Artículos 27 y 271 del Estatuto.

Así las cosas, la valoración contable registrada deberá excluirse al momento de preparar la declaración de renta, para ser declarado el ingreso proveniente del método lineal.

- b.** En lo relacionado con las acciones también se precisa que el ingreso por valoración no tendrá ningún efecto fiscal, puesto que el ingreso fiscal solo sucederá hasta cuando se venda la acción o se liquide la inversión. Por ello, aún cuando se utilicen en la contabilidad los métodos de reconocimiento al valor razonable de estas acciones, como puede ser el método de participación patrimonial, fiscalmente no deberán ser tenidos en cuenta.

Lo anterior por supuesto sin perjuicio de los dividendos, para los cuales el ingreso se seguirá realizando cuando sean abonados en calidad de exigibles.

- c.** Frente a los contratos de derivados o de cobertura, el ingreso fiscal de estos instrumentos solo se producirá hasta el momento de su enajenación o liquidación, por ello, no tendrán ningún efecto hechos tales como el cierre de posición o el cobro o pago que realiza diariamente la Cámara de Riesgo Central de Contraparte y que corresponde al resultado de la liquidación parcial diaria que realiza la Cámara y que básicamente corresponde a la liquidación de las posiciones abiertas (contratos no cerrados) al precio de cierre de mercado, pero que en ninguno de los casos implica la liquidación definitiva del instrumento.

En este orden de ideas, la medición contable a valor razonable de estos instrumentos no se incluirá en el ingreso o gasto. Adicionalmente, el Artículo 121 de la Reforma modificó el Artículo 286 del Estatuto Tributario, para aclarar que no se considera deuda en los derivados, el pasivo por los ajustes de medición a valor razonable registrado contablemente antes que se liquide el instrumento.

Finalmente frente al costo fiscal de las acciones como de los títulos de deuda fue precisado en el Artículo 54 de la Reforma, que adicionó el Artículo 74-1 al Estatuto Tributario así:

- Para las acciones, el costo de adquisición.
- Para los títulos de deuda, será el valor el valor de compra más los intereses lineales y no pagados, calculados desde la fecha de adquisición o la última fecha de pago hasta la fecha de enajenación.

3. Contratos de concesión y asociaciones público privadas

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, en los contratos de concesión y las asociaciones público privadas, en donde se incorporan las etapas de construcción,

administración, operación y mantenimiento se considerará el modelo del activo intangible, aplicando las siguientes reglas:

- a.** En la etapa de construcción, el costo fiscal de los activos intangibles corresponderá a todos los costos y gastos devengados durante esta etapa, incluyendo los costos por préstamos los cuales serán capitalizados.
- b.** La amortización del costo fiscal del activo intangible se efectuará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.
- c.** Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos.
- d.** El pasivo por ingresos diferidos se reversará y se reconocerá como ingreso fiscal en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.
- e.** En la etapa de operación y mantenimiento, los ingresos diferentes a los asociados a la etapa de construcción, se reconocerán en la medida en que se vayan prestando los servicios concesionados, incluyendo las compensaciones, aportes o subvenciones que el Estado le otorgue al concesionario.
- f.** En caso de que el operador deba rehabilitar el lugar de operación, reponer activos, realizar mantenimientos mayores o cualquier tipo de intervención significativa, los gastos efectivamente incurridos por estos conceptos deberán ser capitalizados para su amortización. Para el efecto, la amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la rehabilitación, la reposición de activos, los mantenimientos mayores o intervención significativa, durante el término que dure dicha actividad.

Bajo las Normas Internacionales de Contabilidad, se debe evaluar la forma de la contraprestación a recibir en el acuerdo al contrato de concesión, ya que dependiendo de los derechos y obligaciones el contrato podrá contabilizarse como un derecho intangible; si el concedente le garantiza pagos mínimos al concesionario estaremos frente a un activo financiero, en caso de que el ingreso del concedente esté ligado a la demanda de los servicios de quienes utilizan el servicio público, las normas contables indican que se debe contabilizar como un activo intangible. De lo anterior puede concluirse que si para efecto de las Normas de Información Financiera de Contabilidad en algunos casos el contrato debe registrarse como un activo financiero, el contribuyente deberá tener un programa extracontable que le ayude a definir las cifras fiscales ya que tendría que controlar para efectos solo fiscales el intangible y su amortización, así como la causación (devengo) de los ingresos o en su defecto deberá revisar, si el tema puede manejarse como una situación no regulada en el Estatuto Tributario, y adoptar la norma contable que determina que es un activo financiero.

4. Ingresos por fidelización

Los pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes deberán ser reconocidos como ingresos en materia tributaria, a más tardar en el siguiente período fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación si este es menor; se entenderá por programas de fidelización de clientes aquellos en virtud de los cuales como parte de una transacción de venta, un contribuyente concede una contraprestación condicionada y futura a favor del cliente, que puede tomar la forma de un descuento o un crédito; bajo la norma contable el tratamiento es similar solo

que no existe límite de tiempo para realizar el ingreso, dependerá de las políticas adoptadas por la compañía lo que podría generar un diferencia de tiempo en la causación (devengo) del ingreso. Se debe tener en cuenta que el ingreso si va a estar facturado desde un principio, pero no será gravable para efecto de renta y complementarios hasta que no se realice.

5. Intereses implícitos

En las transacciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos fiscales, solo se considerará como ingreso costo y/o deducción el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue el ingreso, costo o deducción por intereses implícitos, el mismo no será gravable, no constituirá costo ni será deducible.

Un ejemplo práctico para entender esta norma, es que cuando hay prestamos gratuitos, es decir que no generan interés real para quien presta el dinero, bajo las Normas Internacionales de Información Financiera debe escindir el valor del préstamo otorgado entre capital que será un activo, descontado el interés implícito el cual se consideraría inicialmente como un gasto financiero, ya que el hecho de tener un préstamo gratuito la compañía que presta estaría asumiendo un costo financiero; una vez a quien se le prestó el dinero, paga su deuda dependiendo de los plazos prestablecidos, quien otorgó el préstamo acreditará el activo contabilizado inicialmente y reversara el interés implícito como un ingreso financiero, gasto financiero e ingreso financiero que no tendrán efectos fiscales.

6. Leasing financiero

Los contratos de leasing financiero contenidos en el Artículo 127-1 del Estatuto Tributario sufrieron un cambio muy relevante a partir del año 2017, ya que para efectos del impuesto sobre la renta se alinea el tratamiento fiscal al contable dispuesto por la NIC 17; no obstante, los contratos que se hayan celebrado hasta el año 2016 conservarán el mismo tratamiento fiscal que tenían antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

En este artículo se distinguen dos modalidades de arrendamiento: i) el arrendamiento financiero o leasing financiero, y ii) el arrendamiento operativo.

El tratamiento de operativo o financiero será de acuerdo a las características del contrato; no obstante, debemos precisar que los contratos de arrendamiento que se celebren a partir de 2017 con entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera y tengan opción de compra, son arrendamientos financieros, y por tanto, deberán recibir el tratamiento que les corresponde, veamos:

a. Arrendamiento financiero:

Se enmarcarán dentro de este tipo si se cumple con alguna de las siguientes características: si el contrato tiene opción de compra, o si el término del contrato cubre la mayor parte de la vida útil del bien, o el valor presente de los cánones futuros es equivalente al valor comercial del bien, o si los bienes arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

En este caso el arrendador registrará un activo por arrendamiento y como ingreso el componente financiero de cada canon. Por su parte el arrendatario registrará un activo y un pasivo por igual suma, el pasivo se disminuirá con los abonos a capital, mientras que el activo con la respectiva amortización, la cual será deducible junto al costo financiero de cada cuota.

b. Arrendamiento operativo:

Serán los contratos que no cumplan con las características para ser financiero. Básicamente son arrendamientos simples.

El arrendador registrará el activo de acuerdo a su naturaleza y llevará al ingreso el 100% del canon. Por su parte el arrendatario no registrará activo o pasivo alguno y llevará como gasto el 100% de la cuota.

7. Inventarios

Las pérdidas por deterioro de los inventarios sólo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario, es decir surgirá una diferencia entre la norma contable y la fiscal, ya que para efectos contables si afectara los resultados en el momento que el deterioro ocurra, ahora bien, dentro de las otras diferencias que pueden ser de relevancia, en lo que se refiere a los inventarios está el hecho de que la norma fiscal remite a los métodos de inventarios utilizados en la técnica contable, situación que impide utilizar el UEPS como método de valuación de inventarios, ya que éste no es permitido en la norma contable.

La norma fiscal no reguló lo concerniente a cuando ocurre un nivel bajo de producción, o por la existencia de capacidad ociosa. Bajo la norma contable los costos indirectos por ineficiencias se reconocerán como gastos del período en que han sido incurridos, se debe entender que este tipo de gastos no serían deducibles.

8. Amortización de las inversiones en la exploración desarrollo y construcción de minas y yacimientos de petróleo

Se define expresamente el costo fiscal de las inversiones, haciendo especial énfasis en las inversiones realizadas en los contratos de evaluación y exploración de recursos naturales no renovables.

Con esta adición se modifica el Artículo 142 del Estatuto Tributario, el cual indicaba que el costo fiscal de estas inversiones correspondía al que de acuerdo con la técnica contable debería registrarse, pues bien, ahora con la nueva disposición se mencionan cuáles son los costos a capitalizar en la etapa de evaluación y exploración, por cuanto los desembolsos para desarrollo y explotación de tales recursos no se regirán por esta norma.

Frente a esta norma fiscal se reporta diferencia frente a lo previsto en la norma contable (NIIF 6 “norma internacional para la exploración y evaluación de recursos minerales”) debido a que esta última prevé cuál debe ser el tratamiento de los desembolsos, dejando al obligado a llevar contabilidad bajo la norma internacional en la libertad de seguir una política contable para tratar tales valores inclusive siguiendo los principios contables antes de la adopción.

Ahora bien, quien decida registrar los desembolsos conforme a la NIIF 6, deberá establecer una política contable sobre cuáles debe registrar como activos para evaluación y exploración de recursos y el deterioro de tales activos. Bajo esta norma, se podría registrar como activos intangibles o tangibles según corresponda, desembolsos como:

- Adquisición de derechos de exploración.
- Estudios topográficos, geológicos, geoquímicos o geofísicos.
- Perforaciones exploratorias.

- Toma de muestras.
- Actividades relacionadas con la evaluación de factibilidad técnica y viabilidad comercial.

Respecto de los valores fiscales a incluir como costo fiscal de las inversiones amortizables en evaluación y exploración de recursos naturales la reforma indica los siguientes:

- Adquisición de derechos de exploración;
- Estudios sísmicos, topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
- Perforaciones exploratorias;
- Excavaciones de zanjas, trincheras, apiques, túneles exploratorios, socavones y similares;
- Toma de muestras;
- Actividades relacionadas con la evaluación de la viabilidad comercial de la extracción de un recurso natural; y
- Costos y gastos laborales, depreciaciones.
- Otros costos, gastos y adquisiciones necesarias en la etapa de evaluación y exploración de recursos naturales no renovables que sean susceptibles de ser capitalizados de conformidad con la técnica contable.

Resulta importante considerar que la norma fiscal permite capitalizar y amortizar los terrenos si se revierten a la Nación.

Con esta norma se pretende entonces desde la perspectiva fiscal acercarse al uso del costo total (full cost) método que ha sido usado en Colombia y que consiste en capitalizar la totalidad de las inversiones que se realiza en la jurisdicción colombiana, no obstante el otro método utilizado corresponde al de esfuerzos exitosos (successful effort), el cual prevé el manejo por centro de costos de un área o prospecto, en este último algunos conceptos se cargan al estado de resultados (P&G, pozos exploratorios etc.).

En cuanto a la amortización de estas inversiones la reforma prevé que de tratarse de activos tangibles serán depreciables, en tanto que los intangibles se amortizarán utilizando la fórmula de las unidades producidas entre las reservadas desarrolladas probadas del año anterior debidamente auditado. Es importante destacar que este concepto de amortización aplicará después del año gravable 2027, pues las inversiones que se realicen entre el 2017 y el 2027 se amortizarán por línea recta en un término de cinco años.

Respecto de las inversiones que resulten infructuosas, la norma actual no registra modificación, pues las mismas se podrán amortizar en el año en que ocurra o dentro de los dos años siguientes.

Cabe anotar que en el régimen de transición el saldo de los costos de exploración, desarrollo y explotación se amortizarán según las condiciones previstas en el Artículo 143 del Estatuto Tributario antes de esta reforma.

9. Moneda funcional

Para efectos fiscales la información respecto de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos debe llevarse en pesos colombianos, por lo tanto los contribuyentes cuya moneda funcional sea una moneda diferente al peso, deberán llevar una contabilidad en pesos para efectos fiscales sin que pueda acudirse al balance de conversión, este sistema deberá tener especial cuidado con los efectos de la diferencia en cambio.

10. Propiedad planta y equipo, activos de inversión, y activos disponibles para la venta

A más de los cambios propuestos por la reforma a los activos y que fueron presentados en el anterior acápite debe observarse lo siguiente

Desde el punto de vista de la norma contable el deterioro de los activos depreciables bajo la norma contable, solo será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación lo que suceda primero.

Las pérdidas o utilidades generadas por la medición a valor razonable de los activos, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles o tratados como costo al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.

Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento y restauración no serán deducibles para efectos fiscales, sino hasta que se realice el gasto o costo, recordemos que en la norma contable este tipo de provisiones hacen parte del activo y son sujetas a depreciación contable, la cual deberá rechazarse para efectos fiscales.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios la tasa por depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno Nacional. Lo anterior puede generar diferencias en depreciación que deberá ser tratado como depreciación diferida.

El Gobierno Nacional reglamentará las tasas máximas de depreciación, las cuales oscilarán entre el 2.22% y el 33% para efectos fiscales. Estos porcentajes pueden diferir de los utilizados para efectos contables, La revaluación de activos hace parte del costo contable a depreciar, es decir generara un gasto por depreciación mientras que para efectos fiscales la misma no sería deducible.

De acuerdo a lo anterior a un gran porcentaje de contribuyentes deberán tener dos aplicaciones para determinar los costos de sus activos fijos fiscales y su depreciación, ya que no será fácil extraer esta información de los Estados financieros.

11. Intangibles adquiridos en una combinación de negocios

En cuanto a intangibles adquiridos en una combinación de negocios, se observa que para efectos fiscales, en la compra de acciones no se puede generar plusvalía, y el mayor valor pagado será siempre costo de la acción, se hace necesario aclarar que para efectos contables si se obtiene el control de una compañía, al consolidar se podría generar la plusvalía, y estaría sujeto a deterioro.

De otra parte en la adquisición de un establecimiento de comercio o en las fusiones de dos entes económicos, si se permite generar la plusvalía para efectos fiscales sin embargo su determinación corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación y el valor patrimonial neto de los activos identificables enajenados, lo que puede suponer que en varios casos, el valor patrimonial neto

podría ser equivalente al costo fiscal, en contravía de la regla contable que generalmente determina la plusvalía comparando el valor de enajenación con el valor razonable de los activos; lo anterior indica que eventualmente la plusvalía en la adquisición de un establecimiento de comercio o en las fusiones, podría tener diferentes valores contables y fiscales.

12. Valor patrimonial de los activos

El valor de los bienes o derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o período gravable, estará constituido por su costo fiscal, de conformidad con lo dispuesto en las normas pertinentes, es decir el costo revaluado no hará parte del valor patrimonial de los activos, y deberá eliminarse para efectos de la determinación del patrimonio líquido, teniendo en cuenta las excepciones que se encuentre en la legislación vigente.

13. Ajustes por diferencia en cambio

Los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera se medirán al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado.

Las fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, no tendrán efectos fiscales sino hasta el momento de la enajenación o abono en el caso de los activos, o liquidación o pago parcial en el caso de los pasivos.

En los eventos de enajenación o abono, la liquidación o el pago parcial, según sea el caso, se reconocerá a la tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial.

El ingreso gravado, costo o gasto deducible en los abonos o pagos mencionados anteriormente corresponderá al 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.

14. Efecto del estado de situación financiera de apertura ESFA en los activos y pasivos, cambios en políticas contables, y errores contables.

Las siguientes son reglas aplicables para el impuesto sobre la renta y complementarios:

- a.** Para efectos fiscales, la reexpresión de activos y pasivos producto de la adopción por primera vez hacia un nuevo marco técnico normativo contable no generarán nuevos ingresos o deducciones, si dichos activos y pasivos ya generaron ingresos o deducciones en períodos anteriores. Así mismo el valor de los activos y pasivos determinados por la aplicación del nuevo marco técnico contable no tendrá efecto fiscal y se deberán mantener los valores patrimoniales del activo y pasivo declarados fiscalmente en el año o período gravable anterior.
- b.** Los activos y pasivos que por efecto de la adopción por primera vez del marco técnico normativo contable ya no sean reconocidos como tales, deberán mantener el valor patrimonial declarado fiscalmente en el año o período gravable anterior.
- c.** Los costos atribuidos a los activos y pasivos en la adopción por primera vez del marco técnico normativo contable no tendrán efectos fiscales. El costo fiscal de estos activos y pasivos será el declarado fiscalmente en el año o período gravable anterior, antes de la adopción por primera vez.

- d.** Los activos que fueron totalmente depreciados o amortizados fiscalmente antes del proceso de convergencia no serán objeto de nueva deducción por depreciación o amortización.
- e.** Cuando se realicen ajustes contables por cambios en políticas contables, estos no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios. El costo fiscal remanente de los activos y pasivos será el declarado fiscalmente en el año o período gravable anterior, antes del cambio de la política contable.
- f.** Cuando se realicen ajustes contables por correcciones de errores de períodos anteriores, se debe dar aplicación a lo establecido en los Artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, según corresponda. En todo caso cuando el contribuyente no realice las correcciones a que se refiere este numeral, el costo fiscal remanente de los activos y pasivos será el declarado fiscalmente en el año o período gravable anterior, antes del ajuste de corrección del error contable.
- g.** El incremento en los resultados acumulados como consecuencia de la conversión a los nuevos marcos técnicos normativos, no podrá ser distribuido como dividendo, sino hasta el momento en que tal incremento se haya realizado de manera efectiva; bien sea, mediante la disposición o uso del activo respectivo o la liquidación del pasivo correspondiente. El mismo procedimiento se aplicará cuando una entidad cambie de marco técnico normativo y deba elaborar un nuevo Estado de Situación Financiero de Apertura.

15. Conciliaciones fiscales

Importante observar que el Artículo 137 de la Ley prevé que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán contar con el control de las diferencias, indicando que el no disponer de este se considerara una irregularidad en la contabilidad, hecho que es sancionable.

D. REGIMEN ESPECIAL PARA ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

El Régimen Tributario Especial (RTE) fue ampliamente modificado con la finalidad de fortalecerlo con una estructura más sólida, eficiente y transparente, razón por la cual, las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) podrán pertenecer a este RTE, siempre y cuando sean previamente calificadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN en esta categoría, según los requisitos que establezca el Gobierno Nacional mediante Decreto.

Es importante señalar que esta calificación no aplica para las entidades determinadas como no contribuyentes en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario. En cuanto a las entidades que, a 31 de diciembre de 2016, se encontraban calificadas dentro del RTE, deberán cumplir con los requisitos que se establezca en el decreto reglamentario que expida el Gobierno Nacional, para continuar gozando de los beneficios consagrados en este régimen.

Las ESAL que hayan obtenido ingresos anuales superiores a 160.000 UVT deben enviar a la DIAN una memoria económica sobre su gestión y destinación de los excedentes.

El beneficio neto o excedente tendrá el carácter de exento cuando se destine a desarrollar su objeto social y la actividad meritoria de la entidad, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, de lo contrario serán un ingreso gravado, no obstante, si se requieren plazos adicionales para desarrollar el programa, se dejará constancia en el acta aprobada por el órgano de administración.

En todo caso, las asignaciones permanentes no pueden tener un plazo mayor a 5 años a menos que obtenga la aprobación del director la DIAN.

Las ESAL calificadas en el Registro Único Tributario como pertenecientes al RTE, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del 20% y estarán sujetas a la renta por comparación patrimonial.

Con el fin de evitar la distribución indirecta de los excedentes que daría lugar a la exclusión del RTE, se exige que cualquier tipo de pagos que se realice a los fundadores, aportante, donante, representantes legales y administradores, sus cónyuges y familiares, deberán corresponder a precios comerciales promedio de acuerdo con la naturaleza o servicio producto objeto de la transacción.

Otro mecanismo de control establecido en el ordenamiento tributario para evitar la distribución indirecta de excedentes, es la obligatoriedad de registrar ante la DIAN los contratos o actos jurídicos a título gratuito u oneroso que celebren con las personas mencionadas en el párrafo anterior.

Así mismo, precisa la ley que solamente podrán percibir pagos laborales los administradores, excluyendo a los miembros de la junta directiva y al representante legal, para lo cual deberá demostrarse el vínculo laboral y el pago de los aportes a la seguridad social y parafiscales.

También constituyen medidas de control, los límites que se establecen en el presupuesto para el pago de las nóminas, contratos o comisiones a las personas que ejercen cargos directivos, así, como la obligación de identificar los costos de proyectos, de las ventas de bienes o servicios y los gastos administrativos, para lo cual se exige la certificación del Revisor Fiscal o Contador.

Se establecen limitaciones respecto de las donaciones para goce del tratamiento de descuento tributario cuando sean realizadas a las entidades del RTE, caso en el cual deberá, entre otras condiciones, haber sido calificada en el RTE antes de haber efectuado la donación; haber cumplido con la obligación de presentar declaración de ingresos o patrimonio o de renta, según el caso, en el año inmediatamente anterior; y manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones.

Si la donación se realiza a una entidad que no pertenece al RTE, no será descontable de la renta y será ingreso gravable para la beneficiaria de la donación.

Finalmente, dentro de los aspectos a destacar, debemos mencionar la cláusula general para evitar la elusión fiscal, cuya finalidad es impedir la utilización de figuras que lleven al abuso del derecho, la defraudación de las normas jurídica o la simulación de los negocios jurídicos.

III. Impuestos Indirectos

A. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

La Ley 1819 de 2016 introdujo importantes cambios al impuesto sobre las ventas (IVA), dentro de los que se destacan la modificación de algunos de sus elementos estructurales como el hecho generador y la tarifa; también introdujo cambios relevantes en materia del impuesto nacional al consumo. A continuación, los principales cambios en dichas materias.

1. Hecho generador

a. Venta de bienes

Además de la venta de bienes corporales muebles, estarán sujetas al IVA las ventas de bienes corporales inmuebles, excepto aquellos bienes corporales muebles e inmuebles expresamente excluidos.

Acorde con lo anterior, la definición de los hechos que se consideran venta también ha sido ajustada, señalando que todo acto que implique la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes muebles e inmuebles constituye una venta independientemente de la designación que se le dé al correspondiente contrato, también constituyen venta los retiros de bienes muebles e inmuebles para su uso o formar parte de los activos de la empresa.

La no sujeción al IVA de las ventas de activos fijos ha sido mantenida, aunque sin cobijar la venta de bienes inmuebles para uso residencial, automotores y demás activos que son vendidos en el giro habitual de los negocios a nombre y por cuenta de terceros y en el caso de los aerodinos.

b. Prestación de servicios

Tratándose de la prestación de servicios, además de los servicios prestados en el país, estarán sujetos al impuesto los servicios prestados desde el exterior; el IVA se causará cuando el usuario directo o el destinatario de los servicios, tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o sede de actividad económica en Colombia.

Concordantemente la Ley 1819 señala que la DIAN establecerá el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con su obligación de declarar y pagar el correspondiente IVA, la cual será exigible a partir julio 1 de 2018. Ahora bien, parece desprenderse de la misma norma que mientras ello sucede continuaría aplicándose la denominada retención teórica del IVA y advierte la norma que la DIAN señalará de manera taxativa el listado de prestadores de servicios desde el exterior a los que deberá practicárseles esta retención.

Adicionalmente, la citada Ley incluyó una importante precisión al señalar que únicamente están obligados a practicar la retención en la fuente (retención teórica), los responsables del régimen común que contraten servicios gravados⁸ con entidades extranjeras.

8. Téngase en cuenta que ante la ausencia de dicha precisión y, por lo mismo hasta el 31 de diciembre de 2016, dada la redacción de la norma incluso las personas pertenecientes al régimen simplificado estaban obligados a practicar la retención en la fuente teórica.

De otro lado la Ley prevé que las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y las demás entidades designadas por la DIAN, actuarán como agentes retenedores de IVA en el caso de los siguientes servicios electrónicos o digitales prestados por extranjeros: (i) suministro de servicios audiovisuales (música, videos, películas, juegos, etc.); (ii) servicio de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles; (iii) suministro de servicios de publicidad on-line; y (iv) suministro de enseñanza o adiestramiento a distancia. Dichas entidades deberán retener el 100% del IVA.

Cabe señalar que este sistema de retención regirá dentro de los 18 meses siguientes a la entrada en vigencia de la Ley y en la medida en que los prestadores de servicios desde el exterior incumplan con su obligación de declarar y pagar el respectivo IVA.

c. Derechos sobre intangibles

De conformidad con las disposiciones de la Ley 1819 estará gravada con IVA la venta o cesión de derechos sobre intangibles asociados con la propiedad industrial, tales como marcas, patentes y diseños industriales (entre otros). Sobre el particular es relevante resaltar que durante el proceso de discusión del proyecto de Ley, el Congreso hizo especial énfasis en el hecho que el gravamen recae únicamente sobre este tipo de intangibles y no sobre cualquier tipo de bien incorporeal, como en un principio se propuso por el Gobierno.

Concordantemente se ha modificado la definición de los hechos que se consideran venta señalando que todo acto que implique la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso, de los citados activos intangibles, constituye una venta independientemente de la designación que se le dé al correspondiente contrato.

Y aclara la nueva disposición que en estos casos el impuesto su causará cuando el usuario directo o el destinatario de los intangibles en cuestión, tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o sede de actividad económica en Colombia.

2. Exclusiones del IVA

a. Bienes

Partidas que se incluyen como bienes excluidos de IVA	
06.02.90.90.00	Las demás plantas vivas.
40.11.70.00.00	Neumáticos utilizados en vehículos y máquinas agrícolas o forestales.
84.24.82.29.00	Los demás sistemas de riego.
87.01	Tractores para uso agropecuario de partidas 87.01.91.00.00; 87.01.92.00.00; 87.01.93.00.00; 7.01.95.00.00.

Otros bienes excluidos del IVA	
Productos de soporte nutricional del régimen especial destinados a ser administrados por vía enteral.	Petróleo crudo recibido por parte de la ANH como pago de regalías para monetización.
Venta de bienes inmuebles, excepto por la primera venta de unidades de vivienda nueva cuyo valor supere las 26.800 UVT ⁹ .	Las bicicletas, motocicletas, motocarros y sus partes, que se introduzcan y comercialicen en Amazonas, Guainía y Vaupés.

Productos que se compren o introduzcan al Amazonas en el marco de los convenios Colombo-Peruano y con la República de Brasil.	Compraventa de maquinaria y equipo para proyectos o actividades registradas en el Registro Nacional de Reducción de Emisión de Gases Efecto Invernadero
Circulación, operación y venta de juegos de suerte y azar y las loterías en el Departamento Archipiélago	La importación de bienes objeto de envíos urgentes cuyo valor no exceda USD \$200
La exclusión de IVA en la importación de maquinaria industrial que no se produzca en Colombia (Estatuto Tributario, Artículo 428, lit. g), será aplicable para los operadores económicos de que trata el Decreto 3568 de 2011. Lo anterior una vez vencido el término previsto en el Artículo 675, núm. 1 del nuevo estatuto aduanero (Decreto 390 de 2016)	

Partidas que salen de la lista de bienes excluidos de IVA	
40.11.61.00.00	Neumáticos con relieves en forma de taco, ángulo o similares, usados en vehículos y máquinas agrícolas o forestales
44.03	Madera en bruto, incluso descorteizada, desalburada o escuadrada
73.11.00.10.00	Recipientes para gas comprimido o licuado, de fundición, hierro o acero, sin soldadura, componentes del plan de gas vehicular
82.08.40.00.00	Cuchillas y hojas cortantes, para máquinas agrícolas, hortícolas o forestales
84.09.91.60.00	Carburadores y sus partes (repuestos), componentes del plan de gas vehicular
84.09.91.91.00	Equipo para conversión del sistema de alimentación de combustible para vehículos o automóviles a uso dual (gas/gasolina)
84.09.91.99.00	Repuestos para kits del plan de gas vehicular
84.14.80.22.00	Compresores componentes del plan de gas vehicular
84.14.90.10.00	Partes de compresores (repuestos) componentes del plan de gas vehicular
84.24.81.31.00	Sistemas de riego por goteo o aspersión
84.24.81.39.00	Los demás sistemas de riego
90.25.90.00.00	Partes y accesorios surtidores (repuestos), componentes del plan vehicular
93.01*	Armas de guerra, excepto los revólveres, pistolas y armas blancas, de uso privativo

* Pasa a ser exenta de IVA

Otros bienes que salen de la lista de exclusiones de IVA	
El petróleo crudo destinado a refinación y la gasolina natural;	El asfalto.

Los demás bienes previstos en la normatividad tributaria como excluidos del IVA se mantienen, entre ellos, los computadores portátiles o de escritorio y los dispositivos móviles inteligentes (tabletas y celulares), aunque se disminuye a 50 UVT y 22 UVT respectivamente el valor de los computadores y dispositivos móviles inteligentes que acceden a la exclusión.

9. El valor de la UVT en el año gravable 2017 es equivalente a \$31.860

b. Servicios

Servicios que se incluyen como excluidos del IVA	
Servicios de educación virtual para desarrollo de contenidos digitales	Adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales
Suministro de páginas web, servidores (hosting), computación en la nube (cloud computing) y mantenimiento distanciado de programas y equipos	Servicios de reparación y mantenimiento de naves marítimos y fluviales de bandera colombiana

Los demás servicios previstos en la normatividad tributaria como excluidos del IVA se mantienen.

3. Tarifas del IVA

a. Tarifa general

A partir de enero 1 de 2017 la tarifa general del IVA será 19%.

Téngase en cuenta que tratándose de contratos celebrados con entidades públicas la tarifa de IVA será aquella que se encontraba vigente a la fecha de suscripción del contrato; las adiciones estarán sujetas a la tarifa aplicable al momento de la adición.

En el mismo sentido la Ley 1819 prevé que el régimen de IVA aplicable a contratos de construcción e interventorías derivados de los contratos de concesión de infraestructura de transporte, será el vigente al momento de la suscripción del contrato y que las adiciones estarán sujetas al régimen aplicable al momento de la adición.

b. Tarifa del 5%

Partidas que se incluyen como gravadas a tarifa del 5%	
21.06.90.61.00	Preparaciones edulcorantes a base de estevia y otros de origen natural
44.03*	Madera en bruto, incluso descortezada, desalburada o escuadrada
73.11.00.10.00*	Recipientes para gas comprimido o licuado, de fundición, hierro o acero, sin soldadura, componentes del plan de gas vehicular
82.08.40.00.00*	Cuchillas y hojas cortantes, para máquinas agrícolas, hortícolas o forestales
84.09.91.60.00*	Carburadores y sus partes (repuestos), componentes del plan de gas vehicular
84.09.91.91.00*	Equipo para conversión del sistema de alimentación de combustible para vehículos o automóviles a uso dual (gas/gasolina)
84.09.91.99.00*	Repuestos para kits del plan de gas vehicular
84.14.80.22.00*	Compresores componentes del plan de gas vehicular
84.14.90.10.00*	Partes de compresores (repuestos) componentes del plan de gas vehicular
84.19.31.00.00	Secadores para productos agrícolas

84.19.50.10.00	Intercambiadores de calor; pasterizadores
84.24.82.90.00	Fumigadoras para uso agrícola
84.29.51.00.00	Cargador frontal
85.01	Motores y generadores eléctricos para uso de vehículos eléctricos, híbridos, etc.
85.07	Acumuladores eléctricos, incluidos sus separadores
85.04	Cargadores de baterías de vehículos eléctricos, híbridos, etc.
85.04	Inversores de carga eléctrica para uso en vehículos eléctricos
87.11	Motocicletas eléctricas
87.12	Bicicletas eléctricas y bicicletas sin motor cuyo valor no exceda de 50 UVT
89.01	Transbordadores, cargueros, gabarras, etc.
89.04	Remolcadores y barcos empujadores
89.06.90	Los demás barcos y barcos de salvamento excepto los de remo y los de guerra
90.25.90.00.00*	Partes y accesorios surtidores (repuestos), componentes del plan vehicular
90.31	Unidades de control para motores eléctricos
90.32	Unidades de control de las baterías y del sistema de enfriamiento de las baterías
96.19	Compresas y tampones higiénicos

* Antes excluidos del IVA

Otros bienes que salen de la lista de exclusiones de IVA

Primera venta de unidades de vivienda nueva con valor superior a 26.800 UVT (excluidas si a 31 Dic. 2016 se suscribió contrato de preventa, promesa venta, etc.)	Los bienes sujetos a participación o impuesto al consumo de licores
Neveras nuevas para sustitución, sujetas al Reglamento Técnico de Etiquetado (RETIQ) cuando su valor sea igual o superior a 30 UVT, se entregue una nevera usada y el comprador pertenezca a estrato 1, 2 o 3	

Partidas que salen de la lista de bienes gravados a la tarifa del 5%

21.06.90.60.00	Preparaciones edulcorantes a base de sustancias sintéticas o artificiales
21.06.90.91.00	Preparaciones edulcorantes a base de estevia y otros de origen natural

Los demás bienes y servicios sujetos a la tarifa del 5% previstos en la normatividad vigente se mantienen.

c. Bienes exentos

Partidas que se incluyen como exentas del IVA	
02.08.90.00.00	Únicamente carnes y despojos comestibles frescos, refrigerados o congelados de cuyes
03.06	Únicamente camarones de cultivo
93.01*	Armas de guerra, excepto revólveres, pistolas y armas blancas, de uso privativo

* Antes excluida

Otros bienes exentos del IVA	
Las municiones y material de guerra o reservado y por consiguiente de uso privativo y ciertos elementos pertenecientes a las fuerzas Militares y la Policía Nacional.	
Partidas que salen de la lista de bienes exentos	
03.06.16.00.00	Camarones y langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, congelados
03.06.17	Los demás camarones, langostinos y demás decápodos Natantia, congelados
03.06.26.00.00	Camarones, langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, sin congelar
03.06.27	Los demás camarones, langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, sin congelar

Los demás bienes y servicios exentos de IVA previstos en la normatividad vigente se mantienen.

4. Oportunidad del IVA descontable

Tratándose de responsables obligados a declarar bimestralmente, el IVA descontable únicamente podrá contabilizarse en el período fiscal de su fecha de causación o dentro de los 3 períodos bimestrales inmediatamente siguientes y reflejarse en la declaración en la que se haya hecho la correspondiente contabilización.

En el caso de los responsables a declarar cuatrimestralmente el IVA descontable deberá contabilizarse en el período fiscal de su fecha causación y reflejarse en la declaración en la que se haya hecho tal contabilización.

En el caso del sector de la construcción el IVA descontable sólo podrá contabilizarse en el período fiscal de su fecha de causación o en cualquiera de los 2 períodos inmediatamente siguientes y reflejarse en la declaración del período en que ocurra la escrituración de cada unidad inmobiliaria gravada con el IVA.

5. Retención en la fuente en operaciones con régimen simplificado

La ley 1819 de 2016 de manera expresa deroga el numeral 4 del Artículo 437-2 del Estatuto Tributario, es decir, la disposición que designaba como agentes retenedores del IVA a los responsables del régimen común en operaciones de compra de bienes y servicios con responsables del régimen simplificado.

Así a partir de enero 1 de 2017 no habría lugar a practicar la denominada retención teórica de IVA en operaciones con responsables del régimen simplificado.

No obstante lo anterior, cabe señalar que por una omisión legislativa no se derogaron de forma expresa las disposiciones contenidas en los literales e) y f) del Artículo 437 del mismo Estatuto, la cuales establecen en cabeza de los responsables de régimen común la obligación de asumir, declarar y consignar el IVA que se origina en operaciones con el régimen simplificado. Disposiciones que en nuestra opinión quedarían tácitamente derogadas.

Finalmente debe observarse que se mantendría la retención en la fuente a los responsables del régimen simplificado en cabeza de las entidades estatales y los que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes, salvo que oficialmente se interprete que el querer del legislador es eliminar todas las retenciones del régimen simplificado.

6. Régimen simplificado

Se modifican los topes para pertenecer al régimen simplificado en los siguientes términos:

- El monto de los ingresos brutos provenientes de la actividad se reduce a 3.500 UVT (antes 4.000 UVT).
- El monto de los contratos celebrados en el año inmediatamente anterior se incrementa a 3.500 UVT (antes 3.300 UVT).
- El monto de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras se reduce a 3.500 UVT (antes 4.500 UVT).
- El monto de los contratos celebrados por cuantía individual, a efectos de exigir previa inscripción el RUT, se incrementa a 3.500 UVT (antes 3.300 UVT).
- Las demás condiciones para pertenecer al régimen simplificado del IVA se mantienen.

7. Modificaciones para la industria petrolera

a. Nuevos responsables del IVA – Venta de derivados del petróleo

Se adicionan como responsables del IVA a los distribuidores mayoristas y/o comercializadores industriales de derivados del petróleo.

De otro lado, la base gravable en “otros productos derivados del petróleo” se modifica en los siguientes términos:

- En combustibles: (i) para el productor o importador el Ingreso al Productor; (ii) para el distribuidor mayorista y/o comercializador industrial el ingreso al productor o comercializador del combustible y del alcohol carburante y/o biocombustible, en la porción autorizada por el Ministerio de Minas, aclarando que el transporte no hace parte de la base gravable.
- En la gasolina de aviación de 100/300 octanos: (i) para el productor, el precio oficial de lista en refinería; (ii) para el distribuidor mayorista, el precio oficial de lista en refinería adicionado con el margen de comercialización.

- En el caso de combustibles, cuando el margen de comercialización y el ingreso al productor no este regulado por el Ministerio, la base será el precio de venta sin incluir el transporte por políctico.
- Para todos los demás derivados del petróleo diferentes a combustibles, la base será el precio de venta.

b. Descuento especial del IVA – Exploración de hidrocarburos en proyectos costa afuera

Los contribuyentes cuyo objeto social sea la exploración de hidrocarburos, una vez iniciada su actividad de exploración e independientemente que tengan ingresos o no, tendrán derecho a presentar una declaración de IVA a efectos de reflejar en la misma el IVA pagado en la adquisición e importación de bienes y servicios como impuesto descontable. Los bienes y servicios objeto de descuento deben haber sido utilizados en las etapas de exploración y desarrollo para conformar el costo de sus activos fijos e inversiones amortizables en los proyectos costa afuera.

Los saldos a favor que se generen en el correspondiente período podrán ser solicitados en devolución en el año siguiente al de su generación. Para efectos de determinar el valor objeto de devolución no será aplicable el cálculo proporcional previsto en el Artículo 489 del Estatuto Tributario.

El IVA tratado como impuesto descontable no podrá ser tratado como costo o deducción para propósitos del impuesto sobre la renta; el beneficio tampoco podrá usarse de forma concurrente con el descuento por IVA pagado en la adquisición e importación de maquinaria pesada (Artículo 258-2 del Estatuto Tributario).

En concordancia con lo anterior se modifica el Artículo 491 del Estatuto a efectos de incluir una excepción que permite tratar como descontable el IVA pagado en la adquisición e importación de los activos fijos en cuestión.

8. Otras modificaciones

- **Período gravable:** estarán obligados a declarar bimestralmente los responsables cuyos ingresos brutos al 31 de diciembre del año anterior sean iguales o superiores a 92.000 UVT y para los responsables de bienes y servicios exentos, los responsables cuyos ingresos sean inferiores a 92.000 UVT presentarán declaraciones de forma cuatrimestral. Se elimina el período anual.
- **Plazo para remarcar:** tratándose de establecimientos de comercio con venta directa al público de bienes y servicios premarcados directamente o en góndola, existentes en mostradores, podrán venderse con el precio de venta al público ya fijado a las tarifas vigentes antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 y hasta agotar su existencia. En todo caso a partir de febrero 1 de 2017 todo bien o servicio ofrecido al público debe contemplar las modificaciones de la Ley;
- **Medios de pago para telefonía celular:** las operaciones de medios de pago (recargas) son entendidas como una venta de un bien incorporeal y, por consiguiente, no sujetas al IVA.
- **IVA descontable por impuesto nacional a la gasolina y ACPM:** queda derogado expresamente el Artículo 176 de la Ley 1607 de 2012 el cual preveía la posibilidad de usar como descontable el 35% del impuesto a la gasolina y ACPM.

B. IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO

1. Hecho generador

Se incluyen como nuevos hechos generadores del impuesto nacional al consumo:

- La prestación de servicios de internet y navegación móvil, y el servicio de datos, en el monto que exceda de 1.5 UVT mensuales.
- Venta de motos y motocicletas con motor de cilindrada superior a 200 c.c. Estos bienes estarán gravados a una tarifa del 8%.
- El expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, autoservicios, cafeterías, etc. incluso cuando involucren actividades bajo franquicia, concesión, regalía o autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles. Téngase en cuenta que los responsables del impuesto al consumo no generan impuestos descontables en materia de IVA.
- La entrega a cualquier título de bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar productos enajenados por los establecimientos comerciales que las entreguen. El sujeto pasivo será la persona que reciba las citadas bolsas; los responsables del impuesto serán las personas naturales o jurídicas que pertenezcan al régimen común del IVA.
- No causan el impuesto la entrega de bolsas cuya finalidad no sea cargar o llevar productos adquiridos, las que sean usadas como material de empaque de productos pre-empacados, las biodegradables certificadas como tal por el Ministerio del Medio Ambiente, las reutilizables sin que para ello requieran procesos de transformación.
- La venta de productos transformados a partir de cannabis psicoactivo o no psicoactivo; la tarifa será del 16% del valor del producto final.

2. Causación

La Ley 1819 prevé que el impuesto se causará al momento del desaduanamiento del bien importado por el consumidor final, la entrega material del bien, de la prestación del servicio o de la expedición de la cuenta de cobro, tiquete de registradora, factura o documento equivalente, por parte del responsable al consumidor final.

En el caso de los productos transformados a partir de cannabis, el impuesto se causa en la venta que realice el transformador, en la fecha de la emisión de la factura o documento equivalente.

3. Régimen simplificado

Se modifican las condiciones para pertenecer al régimen simplificado del impuesto nacional al consumo en los siguientes términos:

- El monto de los ingresos brutos provenientes de la actividad se reduce a 3.500 UVT (antes 4.000 UVT).
- Se incluye que el responsable deberá tener máximo un establecimiento de comercio, sede, local o negocio donde ejerza su actividad.

- Los responsables del régimen simplificado deberán inscribirse en el RUT; entregar copia del documento en el que conste tal inscripción en la primera venta o prestación de servicios que realice a favor de no pertenecientes al régimen simplificado; cumplir con los sistemas de control que decrete el Gobierno Nacional; y exhibir en un lugar visible al público documento en el que conste su inscripción en el RUT.

C. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS (GMF)

Dentro de los cambios en el gravamen a los movimientos financieros tenemos:

- Estaba previsto que la tarifa se comenzaría a desmontar a partir del año 2019 hasta desaparecer en el año 2022; sin embargo, la Ley 1819 mantiene de manera permanente la tarifa en el 4 x 1.000, eliminando de esta manera su desmonte.
- Se adiciona el parágrafo 3º al Artículo 871 del Estatuto Tributario, hecho generador, para precisar que los movimientos de recursos realizados por intermedio de corresponsales constituyen una sola operación gravada en cabeza del cliente de la entidad financiera, siempre y cuando se trate de operaciones efectuadas en desarrollo del contrato de corresponsalía, para lo cual deberá identificarse una cuenta en la entidad financiera, en la cual se manejen de manera exclusiva los recursos objeto de corresponsalía.
- Se modifica el inciso 2º del Numeral 21 del Artículo 879 del Estatuto Tributario, para permitir que las entidades dedicadas al factoring puedan marcar ya no 3 sino 5 cuentas bancarias para el desarrollo de sus operaciones.
- Se adiciona el numeral 29 al Artículo 879 del Estatuto Tributario, con lo cual, las operaciones de compra de divisas para repatriar de inversiones de portafolio estarán exentas del GMF. Este cambio resulta bien relevante, puesto que las divisas repatriadas normalmente son entregadas a un custodio global en el exterior que a su turno se las devuelve al inversionista original, pero que al no ser entregadas directamente a éste último no se podía cumplir el requisito para la exención (Artículo 8 Decreto 660 de 2011) de los traslados entre inversiones, pues era necesario que la cuenta del inversionista desde donde se giraban los recursos en pesos y la cuenta en dólares estuviera abierta a nombre del mismo titular.

IV. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

A. LIQUIDACIÓN PROVISIONAL

Se crea un nuevo procedimiento de investigación y discusión abreviado, que constituye el mecanismo para implementar la “fiscalización electrónica” con el objeto de lograr mayor cobertura en el control, abreviar el trámite de investigación y determinación, y desarrollar los controles masivos apoyados con tecnología y mayor aprovechamiento de la información. Así mismo, se trataría de un sistema de fiscalización no intrusiva, es decir, sin intervención de la Administración.

Con esta medida también se espera mejorar la capacidad operativa de la DIAN por efectos de la liberación de recursos humanos.

La liquidación provisional tiene por objeto: a) Liquidar tributos no declarados o declarados de manera inexacta de uno o varios períodos gravables, b) Liquidar sanciones omitidas o indebidamente liquidadas y, c) Liquidar sanciones por el incumplimiento de las demás obligaciones formales.

La norma faculta a la DIAN, sin previos requerimientos, para determinar oficialmente el impuesto, gravámenes, contribuciones, anticipos, retenciones y sanciones, con base en la información exógena, información obtenida a partir de las presunciones, y en general cualquier medio de prueba que contempla el Estatuto Tributario.

Serán objeto de la liquidación provisional los contribuyentes personas naturales y jurídicas cuyos ingresos brutos declarados en el año inmediatamente anterior no superen las 15.000 UVT o posean un patrimonio bruto hasta de 30.000 UVT.

En la liquidación provisional se liquidaran obligaciones de uno o varios períodos gravables correspondientes a un mismo impuesto o de obligaciones formales incumplidas en uno o varios períodos gravables, incluidos los omisos e inexactos del monotributo.

En relación con el procedimiento, en todo caso la liquidación provisional se debe expedir dentro de los términos generales de firmeza cuando se trate de modificación, dentro de los cinco años cuando se trate de omisos o dentro del término para imponer sanciones.

Una vez proferida la liquidación provisional, el contribuyente tiene un (1) mes para aceptarla, rechazarla o solicitar su modificación.

La liquidación provisional se entenderá aceptada, cuando se corrija la declaración o presente la misma dentro del término señalado.

Si el contribuyente solicita la modificación, la DIAN tiene dos (2) meses para proferir una nueva liquidación o rechazar la modificación. Si el contribuyente rechaza la modificación, la DIAN tiene dos (2) meses para proferir una nueva liquidación. El contribuyente tendrá un (1) mes para aceptar o rechazar la nueva liquidación.

Si el contribuyente rechaza la liquidación provisional, la DIAN debe dar aplicación al procedimiento general.

Las sanciones que deriven de una liquidación provisional aceptada se reducirán al 60% del valor que resulte de la aplicación del Estatuto Tributario.

La firmeza de la declaración tributaria corregida o presentada con base en la liquidación provisional será de seis (6) meses contados a partir de su corrección o presentación.

B. MODIFICACIONES RESPECTO DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

1. Declaraciones de retención en la fuente ineficaces.

Se consagra una medida temporal que permite a los agentes retenedores sanear su situación frente a la DIAN respecto de las declaraciones de retención en la fuente sobre las que al 30 de noviembre de 2016 se haya configurado la ineficacia, eximiéndolos de pagar sanción de extemporaneidad e intereses moratorios, siempre y cuando presenten las declaraciones de retención con pago hasta el 29 de abril de 2017, con la obligación legal para la DIAN de imputar de manera automática y directa al impuesto liquidado y período de la declaración de retención correspondiente los pagos realizados previamente por el agente retenedor.

2. Declaraciones de IVA sin efecto legal

Se consagra una medida que permite a los responsables del IVA sanear su situación frente a la DIAN respecto de las declaraciones que al 30 de noviembre de 2016 se consideren sin efecto legal alguno, por haber sido presentadas en un período diferente al establecido, eximiéndolos de pagar sanción de extemporaneidad e intereses moratorios, siempre y cuando presenten las declaraciones del IVA hasta el 29 de abril de 2017, señalando que los valores efectivamente pagados puedan ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración correspondiente.

3. Correcciones que disminuyen el impuesto o aumentan el saldo a favor.

Las correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor se deberán presentar por el medio al cual se encuentra obligado el contribuyente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración. Esta modificación conlleva la eliminación de la denominada liquidación oficial de corrección.

La corrección de las declaraciones no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección.

Es importante señalar que esta modificación entrará en vigencia una vez la Administración Tributaria realice los ajustes necesarios en los sistemas informáticos electrónicos y lo informe así en su página web, plazo que no podrá exceder de dos años contados a partir de la expedición de la presente Ley.

4. Firmeza de las declaraciones tributarias.

La nueva Ley modifica el término de firmeza general de las declaraciones tributarias, ampliando a tres (3) años la oportunidad para notificar el requerimiento especial, contados desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar, o desde la fecha de la presentación de la declaración cuando haya sido extemporánea, o desde la fecha de solicitud de devolución o compensación.

El artículo 277 de la Ley de manera expresa modifica los términos especiales de firmeza de las declaraciones tributarias en las que se liquiden pérdidas fiscales, señalando un término igual al que el contribuyente tiene para compensarla, es decir doce (12) años, pero además establece que si las pérdidas fiscales se compensan en algunos de los últimos años (Es decir en el año 11 o 12), el término de firmeza se extiende por tres (3) años más, es decir hasta por quince (15)

años, la norma prevista en el capítulo de procedimiento señala entonces un término más amplio al que inicialmente se había previsto en el artículo 89 de la misma ley, en este orden y armonizando las dos disposiciones, tenemos que: (i) Las declaraciones de renta en las cuales se compensen pérdidas tienen un término de firmeza de 6 años. (ii) Las declaraciones de renta en que se liquiden o determinen pérdidas, quedan en firme dentro de los 12 años siguientes a su presentación.

Por último se establece un término de firmeza especial de seis (6) años sobre las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

5. Interés moratorio.

Se unifican en el artículo 634 del Estatuto Tributario los intereses moratorios aplicados por la DIAN, derogándose los artículos 634-1 y 636 que regulaban la suspensión de intereses y los intereses aplicados a las entidades autorizadas para recaudar.

Así mismo se precisa que los intereses moratorios se computaran a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para pagar.

Por último, se otorga igualdad de trato al precisar que la suspensión de intereses moratorios después de los dos (2) años siguientes a la admisión de la demanda aplica también a favor de la DIAN.

C. SANCIONES.

Las modificaciones al régimen sancionatorio fueron sustentadas en que se requería una actualización del mismo, se debían establecer los parámetros para la aplicación de los principios de gradualidad, proporcionalidad y lesividad, y se debían agrupar y depurar algunas de las disposiciones

Dentro de los principales cambios en materia sancionatoria podemos destacar:

- **Sanción por no declarar:** Se tipificó la omisión en la presentación de las declaraciones relativas al impuesto nacional al consumo, impuesto nacional a la gasolina, ACPM, impuesto nacional al Carbono, GMF, Activos poseídos en el exterior e impuesto a la riqueza.
- **Sanción relativa a la Declaración de Ingresos y Patrimonio:** Establece que las entidades obligadas a su presentación pueden subsanar la presentación extemporánea o de las inexactitudes, liquidando la sanción por extemporaneidad o corrección, según el caso.
- **Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones:** Puede ser liquidada por el contribuyente o impuesta por la DIAN. Se establece que los intereses de mora se liquiden desde la fecha en que se notificó la resolución de compensación hasta la fecha del pago. Se precisa que su tasación será sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso.
- **Sanción por corrección de las declaraciones:** No serán objeto de sanción las correcciones que se realicen antes del vencimiento del plazo para declarar.
- **Sanción por inexactitud:** El monto de la sanción se reduce al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, o al 15 % de los valores inexactos en las declaraciones de ingresos y patrimonio. El monto antes señalado se duplica cuando se omitan activos o se incluyan pasivos

inexistentes. Sera del 160% de la citada diferencia cuando se trate de compras a proveedores ficticios o insolventes o cuando se incurre en abuso en materia tributaria, del 20% de la diferencia cuando se trate de declaraciones de ingresos y patrimonio, y del 50% de la diferencia cuando se trate de obligados del monotributo.

- **Sanción de clausura del establecimiento de comercio:** Se establecen 4 modalidades sancionatorias, así: 3 días, cuando no se expida factura o se expida sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley; 3 días, por el uso de sistemas electrónicos que supriman ingresos y/o ventas, así como llevar doble contabilidad o doble facturación; 3 días, cuando haya omisión superior a tres (3) meses en el pago de la declaración de retención, IVA, impuesto nacional a la gasolina y al ACPM o del impuesto nacional del Carbono; y 30 días, cuando el inventario o materias primas son aprehendidos por contrabando.

D. CLAÚSULA ANTIABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA.

Desde la expedición de la Sentencia de la Corte Constitucional C-015 del 21 de enero de 1993, el concepto de abuso en materia tributaria se entiende incorporado en nuestro sistema como desarrollo de los principios constitucionales de equidad y justicia. Posteriormente el Concepto DIAN No. 051977 del 2 de julio de 2005, acogió dicha jurisprudencia y dio vía libre a la aplicación de dicho figura sin necesidad de consagración legal. Luego el artículo 122 de la Ley 1607 de 2012 adicionó el artículo 869 del Estatuto Tributario, introduciendo la cláusula de abuso en materia tributaria, estableciendo una serie de condiciones tanto sustantivas como procedimentales, lo cual ha hecho inaplicable dicha cláusula.

En términos generales la cláusula anti-abuso, para evitar la elusión y evasión fiscal, se sustenta en el principio constitucional de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, facultando a la Administración de Impuestos para desconocer las operaciones o serie de operaciones de las que se desprendan beneficios tributarios, cuando las mismas no tengan una razón de negocio o justificación comercial.

La Ley 1819 de 2016 modifica el artículo 869 del Estatuto Tributario, desarrollando nuevamente la cláusula de abuso en materia tributaria, con la finalidad de clarificar su contenido y facilitar su aplicación, destacando de la disposición los siguientes aspectos.

Faculta a la DIAN para recategorizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso, y en consecuencia desconocer sus efectos.

Para efectos de su aplicación define el concepto de abuso en materia tributaria como la operación o serie de operaciones que involucre el uso o implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario.

A su vez establece que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico o comercial, entre otros, cuando se evidencie que el acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que en términos económicos y/o comerciales, no es razonable; cuando el acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos; o cuando la celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido afecta la verdadera voluntad de las partes.

Adicionalmente la Ley crea un procedimiento de carácter especial para proponer en los procesos de fiscalización el abuso en materia tributaria, del cual podemos destacar que el funcionario competente debe emitir un “emplazamiento especial”, explicando las razones y sustentando por lo menos con prueba sumaria.

El contribuyente tiene tres (3) meses para responderlo, tiempo que suspende el término de firmeza.

Vencidos los tres (3) meses, el funcionario debe emitir requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, previo visto bueno del Director Seccional o del delegado del Director de Gestión de Fiscalización. En dichos actos se propondrá la recategorización o reconfiguración de la operación u operaciones.

Por último, la reforma consagra una “facultad adicional” en cabeza de la DIAN, el desconocer el velo corporativo de cualquier entidad que haya sido utilizada o hayan participado en las conductas abusivas.

E. CONCILIACIONES Y CONDICIONES ESPECIALES DE PAGO

1. Conciliación de procesos en demanda judicial

Se faculta a la DIAN para conciliar en vía judicial los procesos tributarios, aduaneros y cambiarios, sobre los que se hubieren interpuesto demanda de nulidad y restablecimiento del derecho antes de la vigencia de la ley y respecto de la cual no se haya proferido sentencia definitiva.

Esta medida presenta las siguientes características:

Impuestos cubiertos: Procesos sobre impuestos nacionales (Renta, CREE, ventas, retención en la fuente, GMF y patrimonio), procesos en materia aduanera, salvo aquellos de definición de situación jurídica de mercancías, y procesos sancionatorios en materia cambiaria. Así mismo la Ley consagra la posibilidad para que los entes territoriales puedan aplicar la conciliación sobre sus obligaciones en materia tributaria (ICA, predial, impuesto al consumo, sobretasa a la gasolina, entre otros).

El plazo: Se podrá solicitar hasta el 30 de septiembre de 2017 y en todo caso acordar o suscribir la formula conciliatoria a más tardar el 30 de octubre de 2017.

Formula de conciliación: Esta conciliación permite la exoneración parcial de sanciones, intereses y actualización de acuerdo con lo siguiente:

Tipo de proceso	Pago	Conceptos que se concilian
Liquidaciones oficiales en única o primera instancia.	100% del impuesto discutido y el 20% del valor total de las sanciones, intereses y actualizaciones.	80% del valor total de las sanciones, intereses y actualización.
Liquidaciones oficiales en segunda instancia ante el Tribunal o Consejo de Estado.	100% del impuesto discutido y el 30% del valor total de las sanciones, intereses y actualizaciones.	70% del valor total de las sanciones, intereses y actualización.
Resolución de imposición de sanción tributaria, aduanera o cambiaria.	50% de la sanción actualizada.	50% del valor de la sanción actualizada.
Resolución de imposición de sanción por devolución o compensación improcedente.	50% de la sanción actualizada, reintegro de las sumas indebidamente devueltas o compensadas y sus intereses.	50% del valor de la sanción actualizada.

Requisitos adicionales:

- En todos los casos prueba del pago del impuesto sobre la renta del año gravable 2017.
- Aportar la prueba del pago de las obligaciones que van a ser objeto de la conciliación.

No podrán acceder a la conciliación quienes en oportunidades anteriores se hubieren acogido a la conciliación contenciosa administrativa, terminación por mutuo acuerdo o condición especial de pago, suscribiendo acuerdos de pago y que a la fecha de entrada en vigencia de la Ley estuvieren en mora por alguno de dichos conceptos.

2. Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos

Igualmente prevé la ley la posibilidad de terminar por mutuo acuerdo en vía gubernativa los procesos tributarios, aduaneros y cambiarios.

Impuestos cubiertos: Aplica respecto de procesos en vía gubernativa sobre asuntos tributarios (renta, CREE, ventas, retención en la fuente, GMF y patrimonio), procesos en materia aduanera, salvo aquellos de definición de situación jurídica de mercancías, y procesos sancionatorios en materia cambiaria. Así mismo la Ley consagra la posibilidad para que los entes territoriales puedan aplicar la terminación por mutuo acuerdo sobre sus obligaciones en materia tributaria (ICA, predial, impuesto al consumo, sobretasa a la gasolina, entre otros).

Plazo para solicitarla: Se podrá solicitar hasta el 30 de octubre de 2017.

Plazo para resolverla: Se podrá resolver hasta el 15 de diciembre de 2017.

Formula de conciliación: La transacción permite la exoneración parcial de sanciones e intereses de acuerdo con lo siguiente:

Tipo de proceso	Pago	Conceptos transados
Requerimiento especial, liquidación de revisión y resolución del recurso de reconsideración.	100% del impuesto o tributo discutido y el 30% de las sanciones e intereses.	70% de las sanciones actualizadas e intereses.
Pliegos de cargos y resoluciones que imponen sanciones en las que no existe impuestos o tributos aduaneros en discusión.	50 % del valor de la sanción actualizada.	50% del valor de la sanción actualizada.
Resolución sanción por no declarar y resolución que falla el recurso de reconsideración.	100% del impuesto en discusión y el 30% de las sanciones e intereses.	70% del valor total de las sanciones e intereses.
Resolución de imposición de sanción por devolución o compensación improcedente.	50% de la sanción actualizada, reintegro de las sumas indebidamente devueltas o compensadas y sus intereses.	50% del valor de la sanción actualizada.

Requisitos adicionales:

- En todos los casos prueba del pago del impuesto sobre la renta del año gravable 2017.
- Aportar la prueba del pago de las obligaciones que van a ser objeto de la conciliación.

No podrán acceder a la terminación por mutuo acuerdo quienes en oportunidades anteriores se hubieren acogido previamente a la conciliación contenciosa administrativa, terminación por mutuo acuerdo o condición especial de pago, suscribiendo acuerdos de pago y que a la fecha de entrada en vigencia de la Ley estuvieren en mora por alguno de dichos conceptos.

3. Condición especial para el pago de obligaciones tributarias territoriales en mora

Se consagra la posibilidad de normalizar las obligaciones en mora por concepto de impuestos, tasas, contribuciones y sanciones, administrados por entidades territoriales, por los períodos gravables o años de 2014 y anteriores, en los siguientes términos:

- Para las obligaciones por impuestos, tasas y contribuciones del nivel territorial, pagando de contado el valor total de la obligación principal y el 40% de los intereses de mora causados hasta la fecha del pago y de las sanciones actualizadas, hasta el 31 de mayo de 2017.
- Para las obligaciones por impuestos, tasas y contribuciones del nivel territorial, pagando de contado el valor total de la obligación principal y el 60% de los intereses de mora causados hasta la fecha del pago y de las sanciones actualizadas, desde el 1 de junio y hasta el 29 de octubre de 2017.
- Cuando se trata exclusivamente de la imposición de sanciones dinerarias, hasta el 31 de mayo de 2017, pagando el 60% del valor de la sanción actualizada.
- Cuando se trata de la imposición de sanciones dinerarias, desde el 1 de junio y hasta el 29 de octubre de 2017, pagando el 80% del valor de la sanción actualizada.
- Si los pagos versan sobre retención en la fuente se extinguirá la acción penal.

No podrán acceder a la condición especial de pago para obligaciones territoriales quienes en oportunidades anteriores se hubieren acogido previamente a la conciliación contenciosa administrativa, terminación por mutuo acuerdo o condición especial de pago, suscribiendo acuerdos de pago y que a la fecha de entrada en vigencia de la Ley estuvieren en mora por alguno de dichos conceptos.

F. FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Dentro de las disposiciones de la reforma tributaria que tuvieron desde el principio del trámite legislativo el apoyo incondicional de todos los sectores, podemos destacar las relativas al fortalecimiento y modernización de la Administración Tributaria.

Se destaca que la Ley le concede a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales un plazo de seis (6) meses para que presente ante el Consejo Nacional de Política Económica y Social CONPES el Plan de modernización Tecnológica de la DIAN para ser ejecutado en cinco (5) años, garantizando que en la Ley de Presupuesto General de la Nación de las vigencias fiscales correspondientes se apropien los recursos en inversión adicionales para la financiación del Plan.

Así mismo, se dictan disposiciones destinadas al fortalecimiento de la gestión del personal y del Sistema Específico de Carrera que rige en la DIAN, denominado "Carrera Administrativa de Control tributario, aduanero y cambiario", con el fin de garantizar el mérito, la capacidad, profesionalización y comportamiento ético de los funcionarios.

Dentro de los aspectos relevantes de las modificaciones podemos destacar que aunque el sistema específico de carrera de la DIAN continua siendo vigilado por la Comisión Nacional del Servicio Civil, para efectos de garantizar la competencia técnica en la provisión transitoria o definitiva de los empleos del nivel profesional de la planta de personal de la DIAN las pruebas de selección comprenderán dos fases: Fase 1, Consiste en un Concurso eliminatorio, aplicando pruebas técnicas y comportamentales. Fase 2, Consiste en un Curso con programas específicos para el área a la que concursa, al cual solo acceden los mejores puntajes del concurso. La lista de elegibles se conformara de acuerdo con los puntajes de los que aprueben el curso.

También es importante destacar que la Ley establece una regla de "financiación de los procesos de selección de personal de la DIAN", en virtud de la cual se faculta a la Comisión Nacional del Servicio Civil para establecer el derecho de participación en los concursos mediante la aplicación de un método de costeo técnico.

Con el fin de agilizar los procesos de selección y vinculación de personal a la carrera administrativa de la DIAN, se establece un término máximo del proceso de doce (12) meses, prorrogables excepcionalmente por cuatro (4) meses más, desde la convocatoria hasta la publicación de la lista de elegibles. Con la finalidad de agilizar el proceso, se establece entre otras medidas, un procedimiento con notificación por medios electrónicos y términos máximos de veinte (20) días hábiles para resolver el recurso de reposición.

Se destaca de manera especial que la Ley, con el fin de fortalecer la gestión del conocimiento y los procesos de formación y capacitación de los funcionarios de la DIAN, crea la "Escuela de Altos Estudios de la Administración Tributaria, Aduanera y Cambiaria", como una Dirección de Gestión de la DIAN, con autonomía financiera y administrativa. Se conceden seis (6) meses para que el Gobierno Nacional determine la estructura de esta nueva Dirección, la cual en todo caso debe empezar a operar a más tardar el 1º de julio de 2017.

Con el propósito de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado y asegurar el fortalecimiento continuo de la Administración Tributaria, Aduanera y Cambiaria, se exceptúa de la restricción en el crecimiento de gastos de personal a la DIAN por el término de tres (3) años. Así mismo, se faculta al Gobierno Nacional para ampliar la planta de personal y revisar los incentivos al desempeño.

G. CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

La Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 incorpora importantes modificaciones a las normas que regulan impuestos directos y que inciden de manera determinante en las inversiones realizadas.

En dicho sentido, es importante señalar que la Sentencia No. 110010327000201100003-00 del 30 de agosto de 2016 del Consejo de Estado, en virtud de la cual se resolvió la aplicación de la estabilidad jurídica frente al impuesto al patrimonio con ocasión del Concepto DIAN 098797 del 28 de diciembre de 2010, precisó que para efectos de analizar si un impuesto es nuevo y en consecuencia no queda amparado por las normas estabilizadas en los contratos de estabilidad jurídica, o si por el contrario, el impuesto fue objeto de prórroga o ampliación y por lo tanto fue

estabilizado en el contrato y está amparado por el régimen de estabilidad jurídica, en todo caso se debe realizar un análisis de los elementos comunes y estructurales del impuesto, y no una simple comparación nominal.

En suma, en cada caso, de manera particular y concreta, y de acuerdo con los términos y disposiciones estabilizadas en los correspondientes contratos, deberá realizarse el análisis correspondiente frente a las nuevas disposiciones incorporadas en la legislación tributaria por la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, para determinar si estamos en presencia de nuevas disposiciones o de disposiciones que modifican normas estabilizadas y que en virtud del contrato de estabilidad deben mantenerse hasta la finalización del contrato.

H. DELITO POR OMISIÓN DE ACTIVOS O INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES

Se adiciona el Código Penal con un nuevo tipo denominado “Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”, con la finalidad de reprimir las conductas dolosas encaminadas al incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales a cargo de los obligados, siempre y cuando el valor omitido o incluido supere 7.250 SMLMV, quienes se harán acreedores a una multa y a la pena privativa de la libertad.

Los verbos rectores de este tipo penal, son:

- Omitir activos
- Presentar información inexacta en relación con los activos
- Declarar pasivos inexistentes

La acción penal se extingue cuando el contribuyente corrija o presente la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pago, cuando a ellos hubiera lugar.

V. Impuestos Territoriales

A. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES

Se faculta a los Departamentos y al Distrito Capital para que liquiden anualmente el Impuesto de Vehículos Automotores, en el evento que el sujeto pasivo no esté de acuerdo con dicha liquidación, podrá apartarse de ella y presentar su declaración privada y pagar el impuesto en los plazos fijados. Para dar viabilidad a esta disposición el Ministerio de Transporte entregará antes del 31 de diciembre de cada año, toda la información del RUNT a las entidades departamentales y al distrito.

Para el caso de los vehículos que entren en circulación por primera vez, será obligatorio presentar declaración privada.

Importante destacar que la Ley dispone que no se causará ningún impuesto ni gravamen, desde el momento en que se realice el registro en el RUNT de la aprehensión, abandono o decomiso de automotores o maquinaria por parte de la DIAN o cualquier entidad pública competente para ello, hasta el momento de su disposición. Igual tratamiento tendrán los bienes que sean adjudicados a favor de la Nación dentro de procesos de cobro coactivo y procesos concursales.

Se faculta a los entes territoriales a ordenar al organismo de Tránsito la inmovilización del vehículo automotor o motocicleta que tengan deudas ejecutables pendientes de pago por dos o más períodos gravables. Para ello, se deberá seguir el procedimiento de inmovilización establecido en el Código Nacional de Tránsito.

B. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Se modifica la redacción contenida en el Artículo 33 de la Ley 14 de 1983, referente a la base gravable del impuesto, fijándose como la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos. No hacen parte de la base gravable los ingresos por actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

Para efectos de determinar los ingresos del Impuesto de Industria y Comercio, le son aplicables, en lo pertinente, las reglas de realización previstas en el Artículo 28 del Estatuto Tributario Nacional.

Se fijan y reiteran reglas especiales para determinar la territorialidad del impuesto, así:

Actividad	Regla para determinar la territorialidad
En la actividad industrial	En la sede fabril manteniendo la regla establecida en el Artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

En actividad comercial	En el municipio o distrito donde se encuentra ubicado el establecimiento de comercio abierto al público o los puntos de venta, si la actividad se realiza a través de ellos. Si no existe establecimiento comercial o punto de venta, será en el municipio o distrito donde se perfecciona la venta, esto es, donde se convienen el precio y la cosa vendida.
En las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea o televentas	En el municipio o distrito que corresponda al lugar de despacho de la mercancía
Inversionistas	En el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones.
En los servicios	Lugar de ejecución.
Servicio de transporte	En el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona.
Servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija	En el municipio o distrito en donde se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato.
En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos (Aplica a partir del 1º de enero de 2018)	En el municipio o distrito donde se encuentre ubicado el domicilio principal del usuario, según conste en su suscripción.
Para los patrimonios autónomos	En el municipio o distrito donde se realiza la actividad, sobre la base gravable general y a la tarifa de la actividad ejercida.
Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios	Se mantiene la regla de causación prevista en la Ley 383 de 1997.
Sector Financiero	Se mantiene las reglas de causación previstas en el Artículo 211 del Decreto Ley 1333 de 1986.

A partir de la vigencia fiscal 2018, para la declaración y pago del Impuesto se diseñará un Formulario Único Nacional. En el evento de establecerse el sistema de retención en la fuente, los formularios para declarar tales retenciones serán definidos por cada ente territorial.

De igual forma, a partir de dicha vigencia 2018, los Municipios y Distritos deberán suscribir convenios con entidades financieras con cobertura nacional, a fin que sea posible cumplir con las obligaciones desde cualquier parte del país, y a través de medios electrónicos. La declaración se entenderá presentada en la fecha de pago, siempre y cuando se remita al ente territorial la constancia de declaración y pago dentro de los 15 días hábiles siguientes a dicha fecha.

Se faculta a los Concejos Municipales y Distritales de establecer un sistema preferencial del Impuesto de Industria y Comercio a pequeños contribuyentes, cuya liquidación sea en UVT, con base en factores tales como promedios por actividad, sectores, área de establecimiento comercial, consumo de energía, entre otros. Serán pequeños contribuyentes los que cumplan con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado de IVA, sin perjuicio de establecer menores parámetros de ingresos.

C. IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

Acogiendo la recomendación de la Comisión de Expertos se incrementa la tarifa del Impuesto para Cigarrillos, Tabacos, Cigarros y Cigarritos de manera gradual, así: \$1.400 en el año 2017 y \$2.100 en el año 2018, por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.

Para el gramo de picadura, rapé o chimú, se incrementa la tarifa a \$90 en el año 2017 y a \$167 en el año 2018.

A partir del año 2019, dichas tarifas se actualizarán anualmente según el IPC certificado por el DANE más 4 puntos.

Se establece un componente ad valorem equivalente al 10% de la base gravable. Dicho valor será liquidado y pagado por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.

D. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

Desde la creación del impuesto de Alumbrado Público por la Ley 97 de 1913 se delegó en los Concejos Municipales la determinación de los sujetos pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas, lo que originó diversidad de tratamientos y un exceso en la determinación del hecho generador por parte de las entidades territoriales, por ello y acogiendo la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado se define el hecho generador del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, asociado a la prestación de dicho servicio y a la posibilidad de ser usuario del mismo, señala la ley que para aquellos predios que no sean usuarios del servicio domiciliario de energía eléctrica, se podrá definir su cobro a través de una sobretasa del impuesto predial.

Entre los aspectos más sobresalientes, se destacan:

- El hecho generador del tributo es el beneficio por la prestación del servicio de alumbrado público. Los sujetos pasivos, base gravable y tarifa serán establecidos por los concejos municipales y distritales.
- Se podrá optar por establecer una sobretasa a recaudar junto con el impuesto predial unificado, la cual no podrá ser superior al 1 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.
- El Gobierno Nacional deberá dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de expedición de la Ley, reglamentar los criterios técnicos que deben ser tenidos en cuenta en la determinación del tributo a fin de evitar abusos en su cobro.
- El recaudo lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de Energía y podrá realizarse a través de las facturas de servicios públicos domiciliarios. El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto, no tendrá ninguna contraprestación a quién lo preste.

E. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL

1. Determinación oficial del tributo a través del sistema de facturación

Para el impuesto predial, y de vehículos automotores y de circulación y tránsito, se autoriza a los entes territoriales adoptar un sistema de facturación que sustituya la actual declaración y que constituya la determinación oficial del tributo, a fin de que preste mérito ejecutivo y sea utilizado en los procesos de cobro coactivo. Lo anterior, podrá ser utilizado de igual manera en el sistema preferencial del impuesto de industria y comercio.

Si el contribuyente no está de acuerdo con el valor facturado por el ente territorial, deberá presentar la respectiva declaración y pago dentro de los plazos señalados, evento en el cual la factura no tendrá efecto legal alguno. Si en el municipio o distrito no existe el sistema auto-declarativo, se deberá interponer recurso de reconsideración dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la factura.

La notificación de la factura se hará mediante inserción en la página web del ente territorial con publicación simultánea en medios físicos en el registro, cartelera o lugar visible de la entidad. El envío que se haga a la dirección del contribuyente solo es divulgativo y no invalida la notificación

2. Saneamiento contable

Las entidades territoriales deberán adelantar el saneamiento contable, dentro de los dos (2) años contados a partir de la vigencia de la Ley. Ello será verificado por las Contralorías territoriales

VI. Derogatorias

Artículos derogados por Ley 1819 de 2016	
Artículo derogado	Asunto
Artículo 32-1, Estatuto Tributario	Tratamiento del ingreso por diferencia en cambio para inversiones poseídas en el exterior
Artículo 35-1, Estatuto Tributario	Límite a los ingresos no constitutivos de renta.
Artículo 36-1, Inciso 1, Estatuto Tributario	Utilidad en la enajenación de acciones – Ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional
Artículo 36-4, Estatuto Tributario	Procesos de democratización como Ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional
Artículo 37, Estatuto Tributario.	Utilidad en venta de inmueble como ingreso constitutivo por motivos definidos previamente por la Ley como de interés público o de utilidad social, o ambiental.
Artículo 43, Estatuto Tributario	Ingresos por premios y concursos no gravados por premios y distinciones obtenidos en certámenes nacionales e internacionales de carácter científico, literario, periodístico, artístico y deportivo.
Artículo 46, Estatuto Tributario	Los terneros nacidos y enajenados dentro del año como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.
Artículo 47-2, Estatuto Tributario	Prima de localización y vivienda pactadas hasta el 31 de julio de 1995, no constituyen renta ni ganancia ocasional para sus beneficiarios.
Artículo 54, Estatuto Tributario	Pagos por intereses y servicios técnicos en zonas francas, exclusión de retención en la fuente.
Artículo 56-1, Estatuto Tributario	Aportes a los fondos de pensiones y pago de las pensiones no gravado.
Artículo 80, Estatuto Tributario	Determinación del valor de costos en divisas extranjeras y tratamiento de la diferencia en cambio cuando se compren o importen a crédito mercancías que deban ser pagadas en moneda extranjera.
Artículo 83, Estatuto Tributario	Determinación del costo de venta en plantaciones de reforestación.
Artículo 84, Estatuto Tributario	Determinación del costo en venta de acciones de sociedades anónima abiertas, esta norma ya había sido derogada por la Ley 49 de 1990.
Artículo 85-1, Estatuto Tributario	Limitación de costos y gastos para usuarios de zonas franca cuando las erogaciones no correspondan a precios de mercado.
Artículo 87, Estatuto Tributario	Limitación de los costos de profesionales independientes y comisionistas.
Artículo 108-3, Estatuto Tributario	Cuotas de manejo de tarjetas para los empleados, pensionados o miembros de la fuerza pública que corrían a cargo del empleador.

Artículo 121, Inciso 2 y literales a y b.	Deducción de gastos en el exterior. Se excluyen la deducción plena para los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes y se deroga la referencia a los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios
Artículo 130, Estatuto Tributario	Constitución de la reserva por depreciación del (70%) sobre el mayor valor solicitado por depreciación fiscal.
Artículo 131-1, Estatuto Tributario	Base para calcular la depreciación por personas jurídicas sin el IVA cuando haya debido ser tratado como descuento en el impuesto sobre la renta.
Artículo 138, Estatuto Tributario	Posibilidad de utilizar una vida útil diferente para el cálculo de la depreciación
Artículo 141, Estatuto Tributario	Exigencia del registro contable de la depreciación fiscal
Artículo 147, parágrafo transitorio, Estatuto Tributario	Compensación de pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002.
Artículo 157, Estatuto Tributario.	Deducción anual por inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos.
Artículo 158, Estatuto Tributario	Deducción por amortización por inversiones en el sector agropecuario.
Artículo 158-2, Estatuto Tributario	Deducción del 20% por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente.
Artículo 158-3, Estatuto Tributario	Deducción por inversión en activos fijos. Se mantenía el artículo para los contratos de estabilidad jurídica que hubiesen presentado solicitud antes del 1 de noviembre de 2010
Artículo 171, Estatuto Tributario	Deducción por amortización de inversiones en exploraciones de gases y minerales.
Artículo 173, Estatuto Tributario	Las deducciones en plantaciones de reforestación.
Artículo 174, Estatuto Tributario	Deducción por sumas pagadas como renta vitalicia.
Artículo 177-2, Literal C, la expresión "y arrendadores", Estatuto Tributario.	No aceptación de costos y gastos por pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA a personas naturales no inscritas en el RUT
Artículo 189, Parágrafo final, expresión "reajustado fiscalmente", Estatuto Tributario	Se elimina la deducción del reajuste fiscal de la base de cálculo de renta presuntiva
Artículo 201, Estatuto Tributario	Opciones para determinar la renta líquida en los contratos de servicios autónomos
Artículo 202, Estatuto Tributario	Aplicación a la industria de la construcción del tratamiento de los contratos de servicios autónomos.
Artículo 204, Estatuto Tributario	Porcentaje que constituye renta líquida gravable en explotación de películas cinematográficas en el país, por parte de no residentes.

Artículo 204-1, Estatuto Tributario	Explotación de programas de computador base de la renta gravable en el 80% del monto del precio o remuneración percibida por dicha explotación.
Artículo 206, Numeral 9 y parágrafo 4, Estatuto Tributario	De las rentas de trabajo exentas se eliminan: Las rentas de la fuerza aérea. La exención del 25% para la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria.
Artículo 206-1, Parágrafo, Estatuto Tributario.	Determinación de la renta para servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores en el IMAN
Artículo 207-2, numeral 6, 9, 10 y 11, Estatuto Tributario.	Otras rentas exentas que se derogan Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, La utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública La prestación de servicios de sísmica para el sector de hidrocarburos,
Artículo 211-1, Estatuto Tributario	Rentas exentas de loterías y licores.
Artículo 211-2, Estatuto Tributario	Utilidades exentas de empresas industriales y comerciales del estado del orden nacional.
Artículo 215, Estatuto Tributario.	Condición para mantener exención en explotación de hidrocarburos.
Artículo 220, Estatuto Tributario	Exención sobre los intereses de bonos de financiamiento presupuestal y de bonos de financiamiento especial.
Artículo 224, Estatuto Tributario	Renta exenta para nuevas empresas en la zona del nevado del Ruiz.
Artículo 225, Estatuto Tributario	Concepto de nueva empresa en la zona del nevado del Ruiz.
Artículo 226, Estatuto Tributario	Renta exenta para empresas que reanuden actividades en la zona del nevado del Ruiz.
Artículo 227, Estatuto Tributario	Renta exenta para empresas de tardío rendimiento en la zona del nevado del Ruiz.
Artículo 228, Estatuto Tributario	Extensión del beneficio a los socios en la zona del nevado del Ruiz.
Artículo 258-1, Estatuto Tributario	Descuento de dos puntos por el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos.
Artículo 274, Estatuto Tributario	Valor patrimonial de las mercancías vendidas a plazos.
Artículo 276, Estatuto Tributario	Valor de los semovientes
Artículo 368-1, Parágrafo transitorio, Estatuto Tributario	Plazo para adoptar la retención sobre distribución de ingresos por los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes.
Artículo 376-1, Estatuto Tributario	Retención en la fuente a través de las entidades financieras.
Artículo 384, Estatuto Tributario	Base de retención mínima – IMAN

Artículo 401, Inciso segundo, Estatuto Tributario	Límite a la retención de otros ingresos tributarios al 3,5%
Artículo 437-2, Numeral 4, Estatuto Tributario	Se elimina como agentes de retención en el Impuesto sobre las Ventas a los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.
Artículo 473, Estatuto Tributario	Bienes sometidos a las tarifas diferenciales del 35% o del 20%
Artículo 512-9, Parágrafo, Estatuto Tributario	Se deroga la excusión del impuesto al consumo para los establecimientos de comercio, locales o negocios en donde se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión o regalía.
Artículo 555-1, Parágrafo, Estatuto Tributario	Número de identificación tributaria desde el Número de Identificación de Seguridad Social NISS.
Artículo 580, Parágrafo transitorio, Estatuto Tributario	Artículo 580-1. Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total.
Artículo 594-1, Estatuto Tributario	Trabajadores independientes no obligados a declarar
Artículo 634-1, Estatuto Tributario	Suspensión de los intereses moratorios después de dos años de interpuesta la demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa.
Artículo 636, Estatuto Tributario	Sanción por mora en la consignación de los valores recaudados por las entidades autorizadas.
Artículo 649, Estatuto Tributario	Sanción por activos omitidos o pasivos inexistentes.
Artículo 650-1, Estatuto Tributario	Sanción por no informar la dirección.
Artículo 650-2, Estatuto Tributario	Sanción por no informar la actividad económica.
Artículo 656, Estatuto Tributario	Reducción de las sanciones por libros de contabilidad.
Artículo 658, Estatuto Tributario	Sanción por incumplir la clausura.
Artículo 662, Estatuto Tributario	Sanción por utilización de interpuestas personas por parte de los inversionistas institucionales.
Artículo 666, Estatuto Tributario	Responsabilidad penal por no certificar correctamente valores retenidos.
Artículo 668, Estatuto Tributario	Sanción por extemporaneidad en la inscripción en el registro nacional de vendedores e inscripción de oficio.
Desde 2018, Artículo 207-2, numerales 1, 2, 7 y 8, Estatuto Tributario	Otras rentas exentas. Venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado. Los nuevos contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (leasing), de inmuebles construidos para vivienda. Los nuevos productos medicinales y el software, elaborados en Colombia y amparados con nuevas patentes registradas ante la autoridad competente.

Artículo 17, Ley 1607 de 2012	Declaración anual del Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS).
Artículo 20, Ley 1607 de 2012	Impuesto sobre la renta para la equidad CREE
Artículo 21, Ley 1607 de 2012	Hecho generador del Impuesto sobre la renta para la equidad
Artículo 22, Ley 1607 de 2012	Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).
Artículo 22-1, Ley 1607 de 2012	Rentas brutas y líquidas especiales – CREE
Artículo 22-2, Ley 1607 de 2012	Compensación de pérdidas fiscales - CREE
Artículo 22-3, Ley 1607 de 2012	Compensación de exceso de base mínima – CREE
Artículo 22-4, Ley 1607 de 2012	Remisión a las normas del Impuesto sobre la Renta – CREE
Artículo 22-5, Ley 1607 de 2012	Descuento por impuestos pagados en el exterior – CREE
Artículo 23, Ley 1607 de 2012	Tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad
Artículo 24, Ley 1607 de 2012	Destinación específica – CREE
Artículo 25, Ley 1607 de 2012	Exoneración de Aportes – CREE
Artículo 26 Ley 1607 de 2012	Administración y recaudo – CREE
Artículo 26-1, Ley 1607 de 2012	Prohibición de la compensación del Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE
Artículo 27, Ley 1607 de 2012	Declaración y pago – CREE
Artículo 28, Ley 1607 de 2012	Garantía de financiación – CREE
Artículo 29, Ley 1607 de 2012	Fondo especial – CREE
Artículo 33, Ley 1607 de 2012	Régimen contractual de los recursos destinados al ICBF – CREE
Artículo 37, Ley 1607 de 2012	Facultad para establecer retención en la fuente del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE
Artículo 165, Ley 1607 de 2012	Normas contables – Remisiones..
Artículo 176, Ley 1607 de 2012	IVA Descontable por Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM
Artículo 186, Ley 1607 de 2012	Calidad de no Contribuyentes – Propiedad Horizontal
Artículo 197, Ley 1607 de 2012	Principios del régimen sancionatorio
Artículo 21, Ley 1739 de 2014	Sobretasa al Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE
Artículo 22, Ley 1739 de 2014	Tarifa de la sobretasa al Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE
Artículo 23, Ley 1739 de 2014	No destinación específica de la sobretasa del CREE
Artículo 24, Ley 1739 de 2014	Reglas aplicables sobretasa dek CREE
Artículo 4, Ley 1429 de 2010	Progresividad en el pago del impuesto sobre la renta.
Artículo 21, Ley 98 de 1993	Prorroga de vigencia por 20 años de exención de las empresas editoriales.
Artículo 22, Ley 98 de 1993	Tratamiento de ingreso no gravado para los dividendos de socios de compañías editoriales

Artículo 32, Ley 730 de 2001	Exclusión del IVA de naves y artefactos navales.
Artículo 16, literal b, Ley 677 de 2001	Régimen fiscal zonas especiales de exportación.
Artículo 41, Incisos 1 y 2 y Parágrafo 1, Ley 820 de 2003.	Fomento a la inversión de vivienda de interés social, renta exenta sobre los ingresos por concepto de cánones de arrendamiento de cada vivienda durante los diez (10) años siguientes a su construcción.
Artículo 1, Decreto 2336 de 1995. (Nota: deroga tácitamente el artículo 1.2.1.6.8. del D.U.R. 1625 de 2016).	Reserva por la aplicación de sistemas especiales de valoración a precios de mercado de inversiones
Ratificación expresa de derogatorias de impuestos	
Artículo 7, numeral 1, Ley 12 de 1932	Impuestos del 10% sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos.
Artículo 12, Ley 69 de 1946	Restablecese el impuesto 10% sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos.
Artículo 3, Literal C, Ley 33 de 1968.	A partir del 1 de enero de 1969, serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá los siguientes impuestos que se causen en sus respectivas jurisdicciones: C. El impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.
Artículo 227, Decreto Ley 1333 de 1986	De conformidad con la Ley 69 de 1946, está vigente el impuesto del diez por ciento (10%) del valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1 del artículo 7 de la Ley 12 de 1932.
Artículo 228, Decreto Ley 1333 de 1986	Son propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, los impuestos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.

Zulay Pérez

Socia

zulayperez@kpmg.com

Myriam Gutiérrez

Socia

msgutierrez@kpmg.com

Vicente Torres

Socio

vjtorres@kpmg.com

María Consuelo Torres

Socia

mctorres@kpmg.com

Oswaldo Pérez

Socio

uperez@kpmg.com

Maritza Sarmiento

Socia

msarmiento@kpmg.com

Alberto Sanabria

Socio

jasanabria@kpmg.com

colombia@kpmg.com.co

www.kpmg.com.co

T: +57 618 8000

ISBN: 978-958-98912-3-0



KPMG en Colombia



KPMG en Colombia



KPMG_CO



KPMG en Colombia



@KPMGColombia