



## Documento **TRIBUTAR-io**

Diciembre 15 de 2014

Número 556

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

**Síguenos en twitter: @ocorredoralejo**

### TEMAS DESTACADOS DEL PROYECTO DE REFORMA

**B**astantes inquietudes hemos estado observando a partir de lo que sería la reforma tributaria, en especial porque el proyecto presentado por el Gobierno contenía 28 artículos; el aprobado en primer debate contenía 56, y la ponencia para segundo debate conocida el pasado 10 de diciembre contiene 72 artículos. Crecimiento importante en cantidad de disposiciones, que produce inseguridad y falta de certeza, pero particularmente, permite prever que la reforma que finalmente habrá de aprobarse en el curso de la presente semana, puede todavía sufrir modificaciones.

Nos proponemos inventariar los principales temas incluidos en el proyecto a la fecha:

#### **1. Impuesto a la riqueza:**

- Habrá impuesto para personas naturales y sucesiones ilíquidas, por los años 2015 a 2018, sean ellas nacionales o extranjeras, residentes o no residentes en el país, cuyo patrimonio líquido a enero 1º de 2015 sea igual o superior a \$1.000 millones. En el caso de sujetos nacionales y extranjeros no residentes, el impuesto se determinaría a partir del patrimonio poseído en Colombia. Para los sujetos nacionales o extranjeros residentes en el país el impuesto aplicará sobre su patrimonio mundial, aunque los extranjeros residentes solamente quedarán vinculados con su patrimonio mundial si llevan 5 o más años de residencia en el país. Obviamente, estas reglas aplican, sin perjuicio de lo establecido en los diversos convenios de doble imposición actualmente en vigencia.

Si las sociedades en liquidación no pagan impuesto, ¿por qué razón las personas naturales en liquidación sí serán sujetos pasivos? Las sucesiones ilíquidas no son más que conjuntos patrimoniales que, por causa de muerte, están en liquidación.

La tarifa aplicable a este grupo de sujetos sería la siguiente, por cada uno de los 4 años:



TABLA IMPUESTO A LA RIQUEZA PERSONAS NATURALES			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite inferior	Límite superior		
>0	<2.000.000.000	0,125%	(Base gravable) * 0,125%
>=2.000.000.000	<3.000.000.000	0,35%	((Base gravable - \$2.000.000.000) * 0,35%) + \$2.500.000
>=3.000.000.000	<5.000.000.000	0,75%	((Base gravable - \$3.000.000.000) * 0,75%) + \$6.000.000
>=5.000.000.000	En adelante	1,50%	((Base gravable - \$5.000.000.000) * 1,50%) + \$21.000.000

El símbolo de asterisco (\*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>) se entiende como mayor que ; El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que; El símbolo (<) se entiende como menor que.

- Habrá impuesto durante los años 2015 a 2017, para las personas jurídicas y sociedades de hecho, sean nacionales o extranjeras, que tengan un patrimonio líquido a enero 1º de 2015 igual o superior a \$1.000 millones. En 2018 no habrá impuesto a la riqueza para este grupo de sujetos. Respecto de las personas jurídicas y demás entidades extranjeras se las vincula con la obligación respecto de su patrimonio poseído en Colombia. Es decir, para tomar atenta nota, quedarán obligadas a presentar declaración de impuesto a la riqueza por estos tres años todas las sociedades y demás entidades del exterior que posean inversiones o cualquier otro tipo de activos en Colombia.

A diferencia del grupo de personas naturales, para las sociedades el impuesto aplicará con una tarifa decreciente, así:

TABLA IMPUESTO A LA RIQUEZA PERSONAS JURIDICAS AÑO 2015			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite inferior	Límite superior		
>0	<2.000.000.000	0,20%	(Base gravable) * 0,20%
>=2.000.000.000	<3.000.000.000	0,35%	((Base gravable - \$2.000.000.000) * 0,35%) + \$4.000.000
>=3.000.000.000	<5.000.000.000	0,75%	((Base gravable - \$3.000.000.000) * 0,75%) + \$7.500.000
>=5.000.000.000	En adelante	1,15%	((Base gravable - \$5.000.000.000) * 1,15%) + \$22.500.000

El símbolo de asterisco (\*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>) se entiende como mayor que. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que; El símbolo (<) se entiende como menor que.

TABLA IMPUESTO A LA RIQUEZA PERSONAS JURIDICAS AÑO 2016			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite inferior	Límite superior		
>0	<2.000.000.000	0,15%	(Base gravable) * 0,15%
>=2.000.000.000	<3.000.000.000	0,25%	((Base gravable - \$2.000.000.000) * 0,25%) + \$3.000.000
>=3.000.000.000	<5.000.000.000	0,50%	((Base gravable - \$3.000.000.000) * 0,50%) + \$5.500.000
>=5.000.000.000	En adelante	1,00%	((Base gravable - \$5.000.000.000) * 1,00%) + \$15.500.000

El símbolo de asterisco (\*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>) se entiende como mayor que. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que; El símbolo (<) se entiende como menor que.



TABLA IMPUESTO A LA RIQUEZA PERSONAS JURIDICAS AÑO 2017			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite inferior	Límite superior		
>0	<2.000.000.000	0,05%	(Base gravable) * 0,05%
>=2.000.000.000	<3.000.000.000	0,10%	((Base gravable - \$2.000.000.000) * 0,10%) + \$1.000.000
>=3.000.000.000	<5.000.000.000	0,20%	((Base gravable - \$3.000.000.000) * 0,20%) + \$2.000.000
>=5.000.000.000	En adelante	0,40%	((Base gravable - \$5.000.000.000) * 0,40%) + \$6.000.000

El símbolo de asterisco (\*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>) se entiende como mayor que. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que; El símbolo (<) se entiende como menor que.

## 2. Elementos contables del impuesto a la riqueza

Tal como lo señalamos en el documento TRIBUTAR-io 555, la reforma “le mete la mano” a las normas internacionales para señalar dos cosas: primera que el reconocimiento del pasivo por impuesto a la riqueza se deberá hacer en cada uno de los años de causación del impuesto, es decir, 2015, 2016 y 2017. Esto, en clara contradicción con la NIC 37 y la sección 21 de las NIIF Pymes.

De otro lado, el proyecto de ley autoriza a contabilizar el impuesto a la riqueza contra reservas patrimoniales y no como gasto del ejercicio, tanto en el balance individual como el los consolidados. Esta disposición también va en contra de las normas internacionales, en especial de su marco conceptual, que define lo que es un gasto y la manera como debe reconocerse.

Al margen, el Ministerio de Comercio asegura en su proyecto de Decreto (anunciado en nuestro documento TRIBUTAR-io 555) que el Consejo Técnico de la Contaduría expresó aval para permitir la contabilización del impuesto contra el patrimonio y no como gasto, en procura de no afectar de manera grave la situación financiera de los contribuyentes.

## 3. Declaración voluntaria del impuesto a la riqueza

Se aprobaría una norma por medio de la cual se indica que los sujetos no obligados a declarar el impuesto a la riqueza, podrán declararlo y pagarlo voluntariamente. No obstante, la norma no ofrece en qué términos se haría la liquidación voluntaria del impuesto; así, una sujeto que tenga un patrimonio de \$500 millones y que quiera declarar voluntariamente, carecerá de elementos para determinar su contribución voluntaria, porque no hay tarifa para ese nivel de patrimonio.

Otro sería el caso de los sujetos no obligados (ejemplo, sociedades en liquidación, o las entidades sin fines de lucro), quienes podrían aplicar un impuesto voluntario, considerando su nivel patrimonial.

Idealmente, el Congreso deberá definir los elementos de la obligación voluntaria, que a la postre se convertirá en una donación y en esa dimensión, representará un gasto deducible.

Creemos nosotros que la ley debería proponer un pago adicional voluntario, para todo el mundo, manejable como donación para hacerlo deducible del impuesto a la renta.



#### 4. Sobretasa CREE

Las sociedades deberán pagar una sobretasa al CREE, con una tarifa del 5% para el año 2015, 6% para el 2016, 8% para el 2017 y 9% para el año 2019. Esta sobretasa aplicaría solamente en cuanto la base gravable del CREE sea superior a \$800 millones en el año.

Por tanto, la aprobación de esta norma conlleva el siguiente esquema tarifario en los próximos cuatro años:

Año	Renta	CREE	Consolidado
2015	25%	9%+5% = 14%	39%
2016	25%	9%+6% = 15%	40%
2017	25%	9%+8% = 17%	42%
2018	25%	9%+9% = 18%	43%

Si a lo anterior le adicionamos las partidas no deducibles que por naturaleza siempre existen, claramente llegaremos a tasas de tributación efectiva insospechadamente altas. Impuestos verdaderamente socialistas, para ser aplicados en un país tercermundista (!). ¿Cuánto se lucrará la corrupción de este incremento tarifario? ¿Cuánto derroche hará el Gobierno con este aumento en el recaudo? ¿Dónde quedó la piedra de mármol donde el Presidente Santos fijó su posición de no aumentar los impuestos?

#### 5. Tarifa impuesto de renta sociedades extranjeras

Actualmente, la tarifa general de impuesto de renta aplicable a las sociedades y demás entidades extranjeras es del 33%. La reforma aprobaría aumentar temporalmente la tarifa así:

AÑO	TARIFA
2015	39%
2016	40%
2017	42%
2018	43%

Se trata, sin duda, de nivelar la carga tributaria entre entidades del exterior y las nacionales. Sin embargo, olvida el legislador que no siempre la tarifa aplicable a las entidades extranjeras es del 33%, ya que ello depende del tipo de ingreso que reciban y de la obligación formal de declarar. Por ejemplo, un pago de dividendos gravado en cabeza del accionista del exterior se somete a retención del 33% pero no obliga a declarar al sujeto beneficiario del dividendo. En esa dimensión, la tarifa de impuesto de renta seguirá siendo 33% como quiera que el impuesto de esa entidad equivaldrá a la retención descontada, tal como lo señala el artículo 6 del ET.

Es decir, el incremento de tarifa establecido para las sociedades extranjeras tendrá efecto únicamente en relación con aquellas que deban presentar declaración de renta en el país (que son las menos).



## **6. GMF se extiende en el tiempo**

La ley 1430 de 2010, emitida a iniciativa del presente Gobierno, estableció que la tarifa del 4 por mil debería bajar al 2 por mil para los años 2014 y 2015, pasando al 1 por mil en 2016 y 2017, desapareciendo a partir del año 2018. Luego, la Ley 1694 de diciembre 17 de 2013, también gestionada a instancias del actual Gobierno, dispuso que la tarifa del 4 por mil se mantendría durante el año 2014 pero bajaría al 2 por mil en el año 2015, luego al 1 por mil en 2016 y 2017, para desaparecer en 2018. A pesar de esas promesas legales, el proyecto de reforma tributaria dispone que el GMF mantendrá la tarifa del 4 por mil para los años 2015 a 2018, prometiendo descender al 3 por mil en el año 2019, luego al 2 por mil en 2020 y finalmente al uno por mil en 2021, para desaparecer a partir de enero 1º de 2022.

## **7. Medios de pago para aceptar costos y deducciones: solución al año 2014**

Se recordará que para la aceptación de costos y gastos es condición indispensable canalizar los pagos mediante el sistema financiero. Esta regla se modificaría en la reforma tributaria en el sentido de indicar que será deducible el 100% de los pagos en efectivo que se hayan efectuado durante año 2014, y que se efectúen en los años 2015 a 2018, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos legales para su reconocimiento.

## **8. Reducen nivel de ingresos para el IMAS**

La norma vigente indica que pueden presentar declaración de IMAS los empleados cuyos ingresos en el año sean inferiores a 4.700 UVT (\$132.911.000) cifra año 2015), sin interesar el valor de su patrimonio. El proyecto de reforma aprobaría reducir este nivel a la cifra de 2.800 UVT (\$79.181.000) y determinaría que para poder presentar declaración voluntaria de IMAS es condición indispensable poseer un patrimonio líquido inferior a 12.000 UVT.

## **9. Impuesto de normalización patrimonial**

Con el fin de abrir, nuevamente, un espacio para declarar activos omitidos y para retirar pasivos inexistentes, la reforma aprobaría una regla de saneamiento por medio de la cual se podría en 2015 declarar esos activos y retirar los pasivos, pagando un impuesto complementario al impuesto a la riqueza, equivalente al 10%. La normalización podría darse en los años 2016 y 2017, pagando un impuesto del 11,5% y 13% respectivamente.

## **9. Declaración tributaria de activos en el exterior**

Se aprobaría una nueva declaración tributaria: declaración de activos en el exterior. Esta declaración deberá presentarse anualmente y será obligatoria para las personas naturales residentes en el país, nacionales o extranjeras, así como sociedades nacionales. En esta declaración se deberán declarar los activos poseídos en el exterior y la jurisdicción en que están localizados los mismos.



## 10. Rebajas en expedientes

Se aprobarían varias normas tendientes a terminar anticipadamente expedientes de impuestos, cambios y aduanas, con ofrecimiento de reducción en el valor de las sanciones e intereses, en relación con impuestos y retenciones causadas hasta diciembre de 2012. Este saneamiento cubre expedientes en vía administrativa y en vía contenciosa, y cobijará los impuestos territoriales.

## 11. Diferencia en cambio inversiones internacionales

Actualmente, la diferencia en cambio asociada con inversiones poseídas en el exterior se contabiliza contra la cuenta de patrimonio y solamente se refleja en el resultado cuando la inversión se realice efectivamente. A efectos fiscales, en cambio, ese ajuste representa un ingreso o gasto en el mismo año de causación.

La reforma aprobaría una regla por medio de la cual se dispone que ese ajuste por diferencia en cambio será ingreso o gasto en el año de realización efectiva, vale decir, cuando se enajene la inversión.

## 12. Descuento tributario por IVA en compra de maquinaria pesada

La reforma aprobará que la compra o importación de bienes de capital dará derecho a que dos puntos del IVA sean tomados como descuento tributario en el impuesto sobre la renta.

## 13. Y la más increíble de todas... Regulación sobre administración efectiva

Por definición que consagra el artículo 12-1 del ET, se consideran sociedades nacionales aquellas sociedades constituidas en el exterior que tengan su sede efectiva de administración en Colombia. Se define la sede efectiva como el “lugar” donde materialmente se toman las decisiones relevantes para la entidad. Doctrinal y legalmente, en particular siguiendo los comentarios de la OCDE en relación con el modelo de convenio de doble imposición, la sede efectiva de administración se fija respecto del “place” (lugar), es decir, la ubicación geográfica donde los altos ejecutivos de la entidad toman las decisiones y llevan a cabo sus actividades usuales. Es decir, la regla de sede de administración efectiva está hecha para romper la posible doble residencia en que puede quedar ubicada una entidad. De ahí que si la entidad queda inmersa en la condición de residente bajo la legislación de dos países, los convenios determinan que el sujeto será residente del país donde se tenga la sede efectiva de administración de negocios. Por ello que la figura se asocie siempre con el “lugar” donde materialmente se adoptan las decisiones.

Obtener ingresos en un país no es, ni ha sido, razón para calificar que en ese país la entidad pueda tener su sede efectiva de administración de negocios. De hecho, en Colombia las sociedades extranjeras pueden obtener ingresos y ello no los hace sujetos nacionales. En tal sentido, si un inversionista del exterior decide hacer una inversión en acciones en Colombia, la posesión de dichas acciones no convierte a ese inversionista en sociedad nacional, porque la sede efectiva no depende del lugar de origen de los ingresos sino del lugar donde materialmente se toman las decisiones.



Con todo, se pretende señalar en la reforma que no hay sede efectiva cuando las entidades del exterior emitan bonos o acciones en la bolsa de valores, o en una bolsa de reconocida idoneidad internacional. Es decir, asume el proyecto que los bonos y acciones serían un “lugar” y por ello, para evitar que la entidad se convierta en nacional, la emisión de dichos títulos por medio de la bolsa de valores en Colombia no originaría sede efectiva de administración.

El proyecto decide señalar, igualmente, que tampoco hay sede efectiva de administración de negocios en Colombia, cuando al menos el 80% de los ingresos tengan su fuente en la jurisdicción donde esté constituida la entidad. Entendemos que lo que busca esta regla es que así la entidad tenga su cuerpo de directores en Colombia, no habría sede de administración en el país, si cumple con el nivel de ingresos que se comenta.

Lo vamos a poner en esta dimensión. Una sociedad constituida en Panamá decide invertir en una sociedad localizada en Checoslovaquia. A cambio recibe dividendos que representan el 100% de sus ingresos. Esa entidad Panameña sería calificada como sociedad colombiana, si es administrada desde aquí, porque no cumple con el requisito de que al menos el 80% de sus ingresos sean de fuente panameña. Pero si la sociedad se administra desde Colombia y obtiene al menos el 80% de sus ingresos por fuente del país de localización, no habría sede efectiva de administración en Colombia.

En resumen, para la ley colombiana, los bonos y acciones emitidos en Colombia serían un “lugar”. Para la ley colombiana, aunque se administren los negocios desde Colombia, no habría sede efectiva si se demuestra que al menos el 80% de los ingresos se han obtenido en el mismo país de constitución. La regla definitivamente no es ni técnica ni funcional. Quizá lo que se quiere decir es que si la sociedad se administra desde Colombia pero sus ingresos se obtienen al menos en un 80% por negocios actividades desarrolladas afuera (que no solo en la jurisdicción de constitución), esa entidad no tendrá sede efectiva en el país.

#### **14. La preocupación del gravamen a los dividendos**

Finalmente, no ha hecho eco la posibilidad de gravar los dividendos. En la reforma no se aborda el tema. Esta es, en nuestro sentir, una de las cosas afortunadas de la reforma.

**TRIBUTAR ASESORES SAS**, Empresa **Colombiana** líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga, exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.

**Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.**