REPÚBLICA DE COLOMBIA

GACETA DEL CONGRESO

SENADO Y CÁMARA

(Artículo 36, Ley 5ª de 1992)

IMPRENTA NACIONAL DE COLOMBIA
www.imprenta.gov.co

I S S N 0 1 2 3 - 9 0 6 6

AÑO XXV - Nº 894 Bogotá, D. C., miércoles, 19 de octubre de 2016 EDICIÓN DE 199 PÁGINAS

DIRECTORES: GREGORIO ELJACH PACHECO
SECRETARIO GENERAL DEL SENADO
www.secretariasenado.gov.co

JORGE HUMBERTO MANTILLA SERRANO
SECRETARIO GENERAL DE LA CÁMARA
www.camara.gov.co

RAMA LEGISLATIVA DEL PODER PÚBLICO

CÁMARA DE REPRESENTANTES

PROYECTOS DE LEY

PROYECTO DE LEY NÚMERO 178 DE 2016 CÁMARA

por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria Estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

PARTE I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES

Artículo 1°. Modifíquese el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

TÍTULO V

CAPÍTULO I

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES

Artículo 329. ***Determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales.*** El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país, se calculará y ajustará de conformidad con las reglas dispuestas en el presente título.

Las normas previstas en el presente título se aplicarán sin perjuicio de lo previsto en el Título I.

Artículo 330. ***Determinación cedular.*** La depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas a las que se refiere este artículo se efectuará de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 de este Estatuto aplicables a cada caso. El resultado constituirá la renta líquida cedular.

Los conceptos de ingresos no constitutivos de renta, costos, gastos, deducciones, rentas exentas, beneficios tributarios y demás conceptos susceptibles de ser restados para efectos de obtener la renta líquida cedular, no podrán ser objeto de reconocimiento simultáneo en distintas cédulas ni generarán doble beneficio.

La depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes cédulas:

a) Rentas de trabajo.

b) Pensiones.

c) Rentas de capital.

d) Rentas no laborales.

e) Dividendos y participaciones.

Las pérdidas incurridas dentro de una cédula solo podrán ser compensadas contra las rentas de la misma cédula, en los siguientes periodos gravables, teniendo en cuenta los límites y porcentajes de compensación establecidas en las normas vigentes.

Parágrafo transitorio. Las pérdidas declaradas en periodos gravables anteriores a la vigencia de la presente ley únicamente podrán ser imputadas en contra de las cédulas de rentas no laborales y rentas de capital, en la misma proporción en que estas rentas participen dentro del total de los ingresos del periodo, teniendo en cuenta los límites y porcentajes de compensación establecidas en las normas vigentes.

Artículo 331. ***Renta líquida gravable.*** Para efectos de determinar la renta líquida gravable a la que le será aplicable la tarifa establecida en el artículo 241 de este Estatuto, se sumarán las rentas líquidas cedulares obtenidas en las rentas de trabajo, en las rentas de pensiones, en las rentas no laborales y en las rentas de capital.

Las pérdidas de las rentas líquidas cedulares no se sumarán para efectos de determinar la renta líquida gravable. En cualquier caso, podrán compensarse en los términos del artículo 330 de este Estatuto.

A la renta líquida cedular obtenida en la cédula de dividendos y participaciones le será aplicable la tarifa establecida en el artículo 242 de este Estatuto.

Artículo 332. ***Rentas exentas.*** Cuando el contribuyente obtenga ingresos en más de una cédula, solo podrá restar rentas exentas en una de ellas.

Artículo 333. ***Base de renta presuntiva.*** Para efectos del artículo 189 de este Estatuto, la renta líquida determinada por el sistema ordinario será la suma de todas las rentas líquidas cedulares.

Artículo 334. ***Facultades de fiscalización.*** Para efectos del control de los costos y gastos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales adelantará programas de fiscalización para verificar el cumplimiento de los criterios establecidos en el Estatuto Tributario para efectos de su aceptación.

CAPÍTULO II

Rentas de trabajo

Artículo 335. ***Ingresos de las rentas de trabajo.*** Para los efectos de este título, son rentas de trabajo las señaladas en el artículo 103 de este Estatuto.

Artículo 336. ***Renta líquida cedular de las rentas de trabajo.*** Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de las rentas de trabajo obtenidas en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.

Podrán restarse todas las rentas exentas imputables a esta cédula, siempre que no excedan el treinta y cinco por ciento (35%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder 3.500 UVT.

CAPÍTULO III

Rentas de pensiones

Artículo 337. ***Ingresos de las rentas de pensiones.*** Son ingresos de esta cédula las rentas a las que se refiere el numeral 5 del artículo 206 de este Estatuto. Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de ingresos se restarán los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas, considerando los límites previstos en este Estatuto.

CAPÍTULO IV

Rentas de capital

Artículo 338. ***Ingresos de las rentas de capital.*** Son ingresos de esta cédula los obtenidos por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.

Artículo 339. ***Renta líquida cedular de las rentas de capital.*** Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de las rentas se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.

Podrán restarse todas las rentas exentas imputables a esta cédula, siempre que no excedan el diez por ciento por ciento (10%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder mil (1.000) UVT.

Parágrafo. En la depuración podrán ser aceptados los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a esta cédula.

CAPÍTULO V

Rentas no laborales

Artículo 340. ***Ingresos de las rentas no laborales.*** Se consideran ingresos de las rentas no laborales todos los que no se clasifiquen expresamente en ninguna de las demás cédulas.

Los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen dos (2) o más trabajadores asociados a la actividad, serán ingresos de la cédula de rentas no laborales. En este caso, ningún ingreso por honorario podrá ser incluido en la cédula de rentas de trabajo.

Artículo 341. ***Renta líquida cedular de las rentas no laborales.*** Para efectos de establecer la renta líquida correspondiente a las rentas de no laborales, del valor total se restarán los ingresos no constitutivos de renta.

Podrán restarse todas las rentas exentas imputables a esta cédula, siempre que no excedan el diez por ciento (10%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder mil (1.000) UVT.

Parágrafo. En la depuración podrán ser aceptados los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a esta cédula.

CAPÍTULO IV

Rentas de dividendos y participaciones

Artículo 342. ***Ingresos de las rentas de dividendos y participaciones.*** Son ingresos de esta cédula los recibidos por concepto de dividendos y participaciones, y constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes, recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras.

Artículo 343. ***Renta líquida.*** Para efectos de determinar la renta líquida cedular se conformarán dos subcédulas, así:

1. Una primera subcédula con los dividendos y participaciones que hayan sido distribuidos según el cálculo establecido en el numeral 3 del artículo 49 del Estatuto Tributario. La renta líquida obtenida en esta sub cédula estará gravada a la tarifa establecida en el inciso 1° del artículo 242 del Estatuto Tributario.

2. Una segunda subcédula con los dividendos y participaciones provenientes de utilidades calculadas de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario, y con los dividendos y participaciones provenientes de sociedades y entidades extranjeras. La renta líquida obtenida en esta sub cédula estará gravada a la tarifa establecida en el inciso 2° del artículo 242 del Estatuto Tributario.

Artículo 2°. Modifíquese el inciso 1° del artículo 48 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

Artículo 3°. Adiciónese un parágrafo 3° al artículo 49 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo 3°. Para efecto de lo dispuesto en los numerales 3, 4, 5 y 7 de este artículo, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el Título V del Libro Primero de este Estatuto.

Artículo 4°. Modifíquese el artículo 241 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 241. ***Tarifa para las personas naturales residentes y asignaciones y donaciones modales.*** El impuesto sobre la renta de las personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes residentes en el país, y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, se determinará de acuerdo con la tabla que contiene el presente artículo.

Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	600	0%	0
>600	1000	10%	(Base Gravable en UVT menos 600 UVT) x 10%
>1000	2000	20%	(Base Gravable en UVT menos 1.000 UVT) x 20% + 40 UVT
>2000	3000	30%	(Base Gravable en UVT menos 2000 UVT) x 30% + 240 UVT
>3000	4000	33%	(Base Gravable en UVT menos 3000 UVT) x 33% + 540 UVT
>4000	En adelante	35%	(Base Gravable en UVT menos 4000 UVT) x 35% + 870 UVT

Artículo 5°. Adiciónese el artículo 242 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 242. ***Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes.*** A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, conforme a lo dispuesto en el numeral 3° del artículo 49 de este Estatuto, estarán sujetas a la siguiente tarifa del impuesto sobre la renta:

Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	600	0%	0
>600	1000	5%	(Dividendos en UVT menos 600 UVT) x 5%
>1000	En adelante	10%	(Dividendos en UVT menos 1.000 UVT) x 10% + 20 UVT

A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2° del artículo 49, estarán sujetos a una tarifa del treinta y cinco por ciento (35%). A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

Parágrafo. El impuesto sobre la renta de que trata este artículo será retenido en la fuente sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

Artículo 6°. Modifíquese el artículo 245 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 245. ***Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.*** La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de diez por ciento (10%).

Parágrafo 1°. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49, estarán sometidos a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior se aplicará una vez disminuido este impuesto.

Parágrafo 2°. El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

Artículo 7°. Modifíquese el artículo 246 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 246. ***Tarifa especial para dividendos y participaciones recibidos por sucursales de sociedades extranjeras.*** La tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a los dividendos y participaciones que se paguen o abonen en cuenta a sucursales en Colombia de sociedades extranjeras será de diez por ciento (10%), cuando provengan de utilidades que hayan sido distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Cuando estos dividendos provengan de utilidades que no sean susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, estarán gravados a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta.

En cualquier caso, el impuesto será retenido en la fuente en el momento del pago o abono en cuenta.

Artículo 8°. Adiciónese un artículo 246-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 246-1. ***R*****égimen de transición para el impuesto a los** ***dividendos.*** Lo previsto en los artículos 242, 245, 246, 342, 343 de este Estatuto y demás normas concordantes solo será aplicable a los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas a partir del año gravable 2017.

Artículo 9°. Modifíquese el artículo 247 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 247. ***Tarifa del impuesto de renta para personas naturales sin residencia.*** Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 245 de este Estatuto, la tarifa única sobre la renta gravable de fuente nacional, de las personas naturales sin residencia en el país, es del treinta y cinco por ciento (35%). La misma tarifa se aplica a las sucesiones de causantes sin residencia en el país.

Parágrafo. En el caso de profesores extranjeros sin residencia en el país, contratados por períodos no superiores a cuatro (4) meses por instituciones de educación superior, aprobadas por el ICFES, únicamente se causará impuesto sobre la renta a la tarifa del siete por ciento (7%). Este impuesto será retenido en la fuente en el momento del pago o abono en cuenta.

Artículo 10. Modifíquese el artículo 46 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 46. ***Apoyos económicos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.*** Son ingresos no

constitutivos de renta o ganancia ocasional, los apoyos económicos no reembolsables o condonados, entregados por el Estado o financiados con recursos públicos, para financiar programas educativos.

Artículo 11. Modifíquese el parágrafo 1° del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, el cual quedará así:

Parágrafo 1°. Los aportes obligatorios y voluntarios que se efectúen al sistema general de pensiones no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Los aportes a cargo del empleador serán deducibles de su renta.

Artículo 12. Adiciónese el artículo 55 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 55. ***Aportes al sistema general de pensiones.*** Los aportes obligatorios que efectúen los trabajadores, empleadores y afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios u honorarios y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. El mismo tratamiento tendrán las cotizaciones voluntarias de los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad.

Artículo 13. Modifíquese el artículo 56 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 56. ***Aportes obligatorios al Sistema General de Salud.*** Los aportes obligatorios que efectúen los trabajadores, empleadores y afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios, y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

Artículo 14. Modifíquese el artículo 126-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 126-1. ***Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, son deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a dichos fondos serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen. Los aportes del empleador a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias, serán deducibles hasta por tres mil ochocientas (3.800) UVT por empleado.

Los aportes voluntarios que haga el trabajador, el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los seguros privados de pensiones, a los fondos de pensiones voluntarias y obligatorias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como una renta exenta, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes a las Cuentas de Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC) de que trata el artículo 126-4 de este Estatuto, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso, y hasta un monto máximo de tres mil ochocientas (3.800) UVT por año.

Los retiros de aportes voluntarios, provenientes de ingresos que se excluyeron de retención en la fuente, que se efectúen a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, o el pago de rendimientos o pensiones con cargo a tales fondos, implica que el trabajador pierda el beneficio y que se efectúe por parte del respectivo fondo o seguro, la retención inicialmente no realizada en el año de percepción del ingreso y realización del aporte según las normas vigentes en dicho momento, si el retiro del aporte o rendimiento, o el pago de la pensión, se produce sin el cumplimiento de las siguientes condiciones:

Que los aportes, rendimientos o pensiones, sean pagados con cargo a aportes que hayan permanecido por un período mínimo de diez (10) años, en los seguros privados de pensiones y los fondos de pensiones voluntarias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, salvo en el caso del cumplimiento de los requisitos para acceder a la pensión de vejez o jubilación y en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social.

Tampoco estarán sometidos a imposición, los retiros de aportes voluntarios que se destinen a la adquisición de vivienda sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición de vivienda se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera, con copia de la escritura de compraventa, que los recursos se destinaron a dicha adquisición.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este artículo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento de las condiciones antes señaladas. Los aportes a título de cesantía, realizados por los partícipes independientes, serán deducibles de la renta hasta la suma de dos mil quinientas (2.500) UVT, sin que excedan de un doceavo del ingreso gravable del respectivo año.

Parágrafo 1°. Las pensiones que se paguen habiendo cumplido con las condiciones señaladas en el presente artículo y los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan dichas condiciones, mantienen la condición de rentas exentas y no deben ser incluidas en la declaración de renta del periodo en que se efectuó el retiro.

Parágrafo 2°. Constituye renta líquida para el empleador, la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables, como deducción de la renta bruta por aportes voluntarios de este a los fondos o seguros de que trata el presente artículo, así como los rendimientos que se hayan obtenido, cuando no haya lugar al pago de pensiones a cargo de dichos fondos y se restituyan los recursos al empleador.

Parágrafo 3°. Los aportes voluntarios que a 31 de diciembre de 2012 haya efectuado el trabajador, el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no harán parte

de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes a las Cuentas de Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC) de que trata el artículo 126-4 de este Estatuto y al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso segundo del presente artículo, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso. El retiro de los aportes de que trata este parágrafo, antes del período mínimo de cinco (5) años de permanencia, contados a partir de su fecha de consignación en los fondos o seguros enumerados en este parágrafo, implica que el trabajador pierda el beneficio y se efectúe por parte del respectivo fondo o seguro la retención inicialmente no realizada en el año en que se percibió el ingreso y se realizó el aporte, salvo en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social; o salvo cuando dichos recursos se destinen a la adquisición de vivienda sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición de vivienda se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera, con copia de la escritura de compraventa, que los recursos se destinaron a dicha adquisición.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este parágrafo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el presente parágrafo.

Los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan con el periodo de permanencia mínimo exigido o que se destinen para los fines autorizados en el presente artículo, mantienen la condición de rentas exentas y no deben ser incluidos en la declaración de renta del periodo en que se efectuó el retiro.

Artículo 15. Modifíquese el artículo 126-4 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 126-4. ***Incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción.*** Las sumas que los contribuyentes personas naturales depositen en las cuentas de ahorro denominadas Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC) no formarán parte de la base de retención en la fuente del contribuyente persona natural, y tendrán el carácter de rentas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, hasta un valor que, adicionado al valor de los aportes voluntarios a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias de que trata el artículo 126-1 de este Estatuto, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o del ingreso tributario del año, según corresponda, y hasta un monto máximo de tres mil ochocientas (3.800) UVT por año.

Las cuentas de ahorro AFC deberán operar en las entidades bancarias que realicen préstamos hipotecarios. Solo se podrán realizar retiros de los recursos de las cuentas de ahorros AFC para la adquisición de vivienda del trabajador, sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición de vivienda se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera, con copia de la escritura de compraventa, que los recursos se destinaron a dicha adquisición. El retiro de los recursos para cualquier otro propósito, antes de un período mínimo de permanencia de diez (10) años contados a partir de la fecha de su consignación, implica que el trabajador pierda el beneficio y que se efectúen, por parte de la respectiva entidad financiera, las retenciones inicialmente no realizadas en el año en que se percibió el ingreso y se realizó el aporte.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen las cuentas de ahorro AFC, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento del requisito de permanencia antes señalado, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros.

Los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan con el periodo de permanencia mínimo exigido o que se destinen para los fines autorizados en el presente artículo, mantienen la condición de rentas exentas y no deben ser incluidos en la declaración de renta del periodo en que se efectuó el retiro.

Los recursos captados a través de las cuentas de ahorro AFC, únicamente podrán ser destinados a financiar créditos hipotecarios, leasing habitacional o a la inversión en titularización de cartera originada en adquisición de vivienda.

Parágrafo. Los recursos de los contribuyentes personas naturales depositados en cuentas de ahorro denominadas Ahorro para el Fomento a la Construcción (AFC) hasta el 31 de diciembre de 2012, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán consideradas como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional hasta un valor que, adicionado al valor de los aportes obligatorios y voluntarios del trabajador de que trata el artículo 126-1 de este Estatuto, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o del ingreso tributario del año, según corresponda.

El retiro de estos recursos antes de que transcurran cinco (5) años contados a partir de su fecha de consignación, implica que el trabajador pierda el beneficio y que se efectúen, por parte de la respectiva entidad financiera, las retenciones inicialmente no realizadas en el año en que se percibió el ingreso y se realizó el aporte, salvo que dichos recursos se destinen a la adquisición de vivienda, sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, o a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera copia de la escritura de compraventa.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen las cuentas de ahorro AFC de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento de permanencia mínima de cinco (5) años.

Los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan con el periodo de permanencia mínimo exigido o que se destinen para los fines autorizados en el presente artículo, mantienen la condición

de rentas exentas y no deben ser incluidos en la declaración de renta del periodo en que se efectuó el retiro.

Artículo 16. Modifíquese el artículo 383 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 383. ***Tarifa.*** La retención en la fuente aplicable a los pagos gravables efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, y los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el artículo 206 de este Estatuto, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente:

Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Retención
Desde	Hasta		
>0	50	0%	0
>50	83	10%	(Base Gravable en UVT menos 50 UVT) x 10%
>83	166	20%	(Base Gravable en UVT menos 83 UVT) x 20% + 4 UVT
>166	250	30%	(Base Gravable en UVT menos 166 UVT) x 30% + 20 UVT
>250	333	33%	(Base Gravable en UVT menos 250 UVT) x 33% + 45 UVT
>333	En adelante	35%	(Base Gravable en UVT menos 333 UVT) x 35% + 73 UVT

Parágrafo 1°. Para efectos de la aplicación del Procedimiento 2 a que se refiere el artículo 386 de este Estatuto, el valor del impuesto en UVT determinado de conformidad con la tabla incluida en este artículo, se divide por el ingreso laboral total gravado convertido a UVT, con lo cual se obtiene la tarifa de retención aplicable al ingreso mensual.

Parágrafo 2°. La retención en la fuente establecida en el presente artículo será aplicable a los pagos o abonos en cuenta por concepto de ingresos por honorarios y por compensación por servicios personales obtenidos por las personas que informen que no han contratado o vinculado dos (2) o más trabajadores asociados a la actividad.

Parágrafo transitorio. La retención en la fuente de que trata el presente artículo se aplicará a partir del 1° de marzo de 2017; en el entre tanto se aplicará el sistema de retención aplicable antes de la entrada en vigencia de esta norma.

Artículo 17. Adiciónese el artículo 388 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 388. ***Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente.*** Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales, se podrán detraer los siguientes factores:

1. Los ingresos que la ley de manera taxativa prevé como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

2. Las deducciones a que se refiere el artículo 387 del Estatuto Tributario y las rentas que la ley de manera taxativa prevé como exentas. En todo caso, la suma total de deducciones y rentas exentas no podrá superar el treinta y cinco por ciento (35%) del resultado de restar del monto del pago o abono en cuenta los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional imputables.

La exención prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario procede también para los pagos o abonos en cuenta por concepto de ingresos por honorarios y por compensación por servicios personales obtenidos por las personas que informen que no han contratado o vinculado dos (2) o más trabajadores asociados a la actividad.

Los factores de depuración de la base de retención de los trabajadores cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se determinarán mediante los soportes que adjunte el trabajador a la factura o documento equivalente o el documento expedido por las personas no obligadas a facturar en los términos del inciso 3º del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Parágrafo. Para efectos de la aplicación de la tabla de retención en la fuente señalada en el artículo 383 del Estatuto Tributario a las personas naturales cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se deberá tener en cuenta la totalidad de los pagos o abonos en cuenta efectuados en el respectivo mes.

Artículo 18. Modifíquese el artículo 592 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 592. ***Quienes no están obligados a declarar.*** No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:

1. Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos totales inferiores a 1.400 UVT y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de 4.500 UVT.

2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente.

3. Los asalariados a quienes se les eliminó la declaración tributaria.

4. Los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 de este Estatuto.

Parágrafo transitorio. El monto de ingresos brutos establecido en el numeral 1 se reducirá a 1.000 UVT en el año 2018.

Artículo 19. Modifíquese el artículo 593 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 593. ***Asalariados no obligados a declarar.*** Sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo anterior, no presentarán declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, los asalariados cuyos ingresos brutos provengan por lo menos en un ochenta por ciento (80%) de pagos originados en una relación laboral o legal y reglamentaria, siempre y cuando en relación con el respectivo año gravable se cumplan los siguientes requisitos adicionales:

1. Que no haya obtenido durante el respectivo año gravable ingresos totales o superiores a 1.400 UVT.

2. Que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de 4.500 UVT.

3. Que no sea responsable del impuesto sobre las ventas.

Parágrafo 1°. El monto de ingresos totales establecido en el numeral 1 se reducirá en el año 2018 a 1.000 UVT.

Parágrafo 2°. El asalariado deberá conservar en su poder los certificados de retención en la fuente expedidos por los agentes retenedores y exhibirlos cuando la DIAN así lo requiera.

Parágrafo 3°. Dentro de los ingresos que sirven de base para efectuar el cómputo a que se refiere el inciso 1° y el numeral 3 del presente artículo, no deben incluirse los correspondientes a la enajenación de activos fijos, ni los provenientes de loterías, rifas, apuestas o similares.

Parágrafo 4°. Para los efectos del presente artículo, dentro de los ingresos originados en la relación laboral o legal y reglamentaria, se entienden incorporadas las pensiones de jubilación, vejez, invalidez y muerte.

Artículo 20. Adiciónese un parágrafo al artículo 594-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Parágrafo. El monto de ingresos totales establecido en el presente artículo se reducirá en el año 2018 a 1.000 UVT.

Artículo 21. Modifíquese el artículo 594-3 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 594-3. ***Otros requisitos para no obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta.*** Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 592, 593 y 594-1, para no estar obligado a presentar declaración de renta y complementarios se tendrán en cuenta los siguientes requisitos:

a) Que los consumos mediante tarjeta de crédito durante el año gravable no excedan de la suma de 1.400 UVT;

b) Que el total de compras y consumos durante el año gravable no superen la suma de 1.400 UVT;

c) Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, durante el año gravable no exceda de 1.400 UVT.

Parágrafo. Los montos previstos en este artículo se reducirán en el año 2018 a 1.000 UVT.

PARTE II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 22. Modifíquese el artículo 18 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 18. ***Contratos de colaboración empresarial.*** Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo.

Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán suministrar toda la información que sea solicitada por la DIAN, en relación con los contratos de colaboración empresarial.

Las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes.

Parágrafo 1°. En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo.

Parágrafo 2°. Las partes del contrato de colaboración empresarial podrán establecer que el contrato de colaboración empresarial llevará contabilidad de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables.

Artículo 23. Adiciónese el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 21-1. Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009.

Parágrafo 1°. Los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo, la cual describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los períodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente.

Cuando se utiliza la base contable de acumulación o devengo, una entidad reconocerá 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.

Parágrafo 2°. Los contribuyentes personas naturales que opten por llevar contabilidad se someterán a las reglas previstas en este Estatuto para los obligados a llevar contabilidad.

Parágrafo 3°. Para los fines de este Estatuto, cuando se haga referencia al término de causación, debe asimilarse al término y definición de devengo o acumulación de que trata este artículo.

Parágrafo 4°. Para los efectos de este Estatuto, las referencias a marco técnico normativo contable, técnica contable, normas de contabilidad generalmente

aceptadas en Colombia y contabilidad por el sistema de causación, entiéndase a las normas de contabilidad vigentes en Colombia.

Parágrafo 5°. Para efectos fiscales, todas las sociedades y personas jurídicas, incluso estando en estado de disolución o liquidación, estarán obligadas a seguir lo previsto en este Estatuto.

Artículo 24. Modifíquese el artículo 23-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 23-2. ***Fondos de pensiones y cesantías.*** Los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías son residentes fiscales y contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, pero la totalidad de sus ingresos serán, en desarrollo de lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Política, no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. La sociedad administradora de fondos de pensiones está en la obligación de presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios por los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías que administre.

Parágrafo 1°. Los fondos de pensiones y cesantías de que trata este artículo no estarán sometidos a la retención en la fuente.

Parágrafo 2°. La remuneración que reciba por su labor la entidad que administre el fondo, constituye un ingreso gravable para la misma sobre la cual se aplicará retención en la fuente.

Artículo 25. Adiciónese el numeral 16 al artículo 24 del Estatuto Tributario:

16. Las primas de reaseguros cedidas por parte de entidades aseguradoras colombianas a entidades del exterior.

Artículo 26. Modifíquese el artículo 27 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 27. ***Realización del ingreso para los no obligados a llevar contabilidad.*** Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, solo se gravan en el año o período gravable en que se realicen.

Se exceptúan de la norma anterior:

1. Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. En el caso del numeral 2 del artículo 30 de este Estatuto, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se realizan al momento de la transferencia de las utilidades al exterior, y

2. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente.

Artículo 27. Modifíquese el artículo 28 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 28. ***Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad.*** Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable.

Los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia temporaria y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto:

1. En el caso de los dividendos provenientes de sociedades nacionales, el ingreso se realizará en los términos del numeral 1 del artículo 27 del Estatuto Tributario.

2. En el caso de la venta de bienes inmuebles el ingreso se realizará en los términos del numeral 2 del artículo 27 del Estatuto Tributario.

3. En las transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, solo se considerará el valor nominal de la transacción. En consecuencia, cuando se devengue contablemente, el ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales.

4. Los ingresos devengados por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento previsto en el numeral 1 de este artículo o la enajenación de las acciones o cuotas de participación social que dieron lugar a la aplicación del método de participación patrimonial.

5. Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados de propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.

6. Los ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, en la medida en que dichas provisiones no hayan generado un gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.

7. Los ingresos por reversiones de deterioro acumulado de los activos y las previstas en el parágrafo del artículo 145 del Estatuto Tributario, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios en la medida en que dichos deterioros no hayan generado un costo o gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.

8. 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 periodo fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación si este es menor.

9. Los ingresos provenientes por contraprestación variable, entendida como aquella sometida a una condición como por ejemplo, desempeño en ventas, cumplimiento de metas, etc., no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento en que se cumpla la condición.

10. Los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser registrados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino

hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser registrados en el estado de resultados. En consecuencia, las reclasificaciones del otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, no estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios, salvo aquellas operaciones a las que se les reconocieron efectos fiscales de acuerdo con lo previsto en este Estatuto y que para efectos contables generan reclasificaciones patrimoniales.

Parágrafo 1°. Se prohíbe la distribución de dividendos con cargo a la cuenta del otro resultado integral (ORI) y a la cuenta de ajustes por adopción por primera vez, salvo al momento de liquidación de la sociedad.

Parágrafo 2°. Cuando en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizado, y en consecuencia, no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en este periodo fiscal por los bienes transferidos o los servicios prestados, generando una diferencia temporaria.

Parágrafo 3°. Entiéndase por interés implícito el que se origina en aquellas transacciones de financiación, que tienen lugar cuando los pagos se extienden más allá de los términos de la política comercial y contable de la empresa, o se financia a una tasa que no es una tasa de mercado.

Parágrafo 4°. Para efectos del numeral 8 del presente artículo, 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.

Parágrafo 5°. Para los distribuidores de combustibles líquidos y derivados del petróleo, aplicarán las reglas previstas en este artículo y este Estatuto.

Artículo 28. Adiciónese al Estatuto Tributario el artículo 28-1, el cual quedará así:

Artículo 28-1. ***Transacciones que generan ingresos que involucran más de una obligación.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando en una única transacción, se vendan en conjunto bienes o servicios distintos, el ingreso total de la transacción deberá distribuirse entre los diferentes bienes o servicios comprometidos utilizando los precios de venta cuando estos se venden por separado, de tal manera que se refleje la realidad económica de la transacción.

Lo aquí dispuesto, no será aplicable a las transferencias a título gratuito, entendidas como aquellas que no generan derechos y obligaciones entre las partes adicionales a la entrega o a la prestación del servicio, ni a la enajenación de establecimientos de comercio.

Parágrafo. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios los comodatos que impliquen para el comodatario obligaciones adicionales a la de recibir y restituir el bien recibido en comodato, tales como adquirir insumos, pactos de exclusividad en mantenimiento u operación, se someten a las reglas previstas en este artículo.

Artículo 29. Modifíquese el artículo 30, el cual quedará así:

Artículo 30. ***Definición de dividendos o participaciones en utilidades.*** Se entiende por dividendos o participaciones en utilidades:

1. 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.

2. 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.

Artículo 30. Modifíquese el artículo 32 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 32. ***Tratamiento tributario de los 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 establecido en los marcos técnicos normativos contables, con las siguientes excepciones:

1. 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 susceptibles de ser capitalizados. Lo anterior con sujeción a lo establecido en el artículo 66 y demás disposiciones de este Estatuto.

2. 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.

3. 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.

4. El pasivo por ingresos diferidos de que trata el numeral 3 de este artículo 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.

5. En la etapa de operación y mantenimiento, los ingresos diferentes a los mencionados en el numeral 3, 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.

6. 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 devengados por estos conceptos deberán ser capitalizados para su amortización en los términos de este artículo. 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.

Parágrafo 1°. Los ingresos, costos y deducciones asociados a la explotación comercial de la concesión, diferentes de peajes, vigencias futuras, tasas y tarifas, y los costos y gastos asociados a unos y otros, tendrán el tratamiento general establecido en el presente estatuto.

Parágrafo 2°. En el caso de que la concesión sea únicamente para la construcción o únicamente para la administración, operación y mantenimiento, no se aplicará lo establecido en el presente artículo y deberá darse el tratamiento de las reglas generales previstas en este Estatuto.

Parágrafo 3°. En el evento de la adquisición del activo intangible por derechos de concesión, el costo fiscal será el valor pagado y se amortizará de conformidad con lo establecido en el presente artículo.

Parágrafo 4°. Si el contrato de concesión o contrato de Asociación Público Privada establece entrega por unidades funcionales, hitos o similares, se aplicarán las reglas previstas en este artículo para cada unidad funcional, hito o similar. Para los efectos de este artículo, se entenderá por hito o unidad funcional, cualquier unidad de entrega de obra que otorga derecho a pago.

Parágrafo 5°. Los costos o gastos asumidos por la nación con ocasión de asunción del riesgo o reembolso de costos que se encuentren estipulados en los contratos de concesión, no podrán ser tratados como costos, gastos o capitalizados por el concesionario en la parte que sean asumidos por la nación.

Parágrafo 6°. En el evento de la enajenación del activo intangible, el costo corresponderá al determinado en el numeral 1, menos las amortizaciones que hayan sido deducibles.

Artículo 31. Adiciónese el artículo 33 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 33. ***Tratamiento tributario de instrumentos financieros medidos a valor razonable.*** Para efectos fiscales los instrumentos financieros medidos a valor razonable, con cambios en resultados tendrán el siguiente tratamiento:

1. Títulos de renta variable. Los ingresos, costos y gastos devengados por estos instrumentos, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero. Para efectos de lo aquí previsto, son títulos de renta variable aquellos cuya estructura financiera varía durante su vida, tales como las acciones y los derivados.

2. Títulos de renta fija. Respecto de los títulos de renta fija, se siguen las siguientes reglas para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios:

a) El ingreso por concepto de intereses o rendimientos financieros provenientes de estos títulos, se realizará para efectos fiscales de manera lineal. Este cálculo se hará teniendo en cuenta el valor nominal, la tasa facial, el plazo convenido y el tiempo de tenencia en el año o período gravable del título.

b) La utilidad o pérdida en la enajenación de títulos de renta fija se realizará al momento de su enajenación y estará determinada por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del título.

c) Para efectos de lo aquí previsto, se entiende por títulos de renta fija aquellos cuya estructura financiera no varía durante su vida, tales como los bonos, los certificados de depósito a término (CDT) y los TES.

3. Otros instrumentos financieros. Los ingresos, costos y gastos generados por la medición de pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino en lo correspondiente al gasto financiero que se hubiese generado aplicando el modelo del costo amortizado, de acuerdo a la técnica contable.

Parágrafo 1°. Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de la retención y la autorretención en la fuente por concepto de rendimientos financieros a que haya lugar.

Artículo 32. Adiciónese el artículo 33-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 33-1. ***Tratamiento tributario de instrumentos financieros medidos a costo amortizado.*** Los ingresos, costos y gastos provenientes de instrumentos financieros medidos a costo amortizado, se entienden realizados de conformidad con lo previsto en el primer inciso del artículo 28 de este Estatuto.

Artículo 33. Adiciónese el artículo 33-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 33-2. ***Tratamiento del factoraje o factoring para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.*** El tratamiento que de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos tenga el factoraje o factoring será aplicable para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Parágrafo 1°. En las operaciones de factoraje o factoring el factor podrá deducir el deterioro de la cartera adquirida de acuerdo con lo previsto en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 2°. En las operaciones de factoraje o factoring que no impliquen la transferencia de los riesgos y beneficios de la cartera enajenada y la operación se considere como una operación de financiamiento con garantía, el enajenante debe mantener el activo y la deducción de los intereses y rendimientos financieros se somete a las reglas previstas en el Capítulo V del Libro I de este estatuto. Lo previsto en este parágrafo no será aplicable cuando el factor tenga plena libertad para enajenar la cartera adquirida.

Artículo 34. Adiciónese el artículo 33-3 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 33-3. ***Tratamiento tributario de las acciones con dividendo preferencial.*** Para efectos fiscales, las acciones con dividendo preferencial tendrán, para el emisor, el mismo tratamiento de los pasivos financieros. Para el tenedor, tendrán el tratamiento de un activo financiero y por consiguiente este deberá reconocer un ingreso financiero al momento de su realización.

Parágrafo 1°. El presente artículo aplicará a aquellas acciones con dividendo preferencial que incorporan una obligación, por parte del emisor, de entregar efectivo u otro activo financiero.

Parágrafo 2°. Los rendimientos asociados a las acciones con dividendo preferencial se someten a las reglas previstas en este Estatuto para la deducción de intereses. Las acciones con dividendo preferencial se consideran una deuda.

Artículo 35. Adiciónese el artículo 33-4 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 33-4. ***Tratamiento de las operaciones de reporto o repo, simultáneas y de transferencia temporal de valores.*** En las operaciones de reporto o repo, simultáneas o transferencias temporales de valores, independientemente de los valores involucrados en la operación, el valor neto de la operación, será:

1. Ingreso a favor del adquirente inicial para el caso de las operaciones de reporto o repo y simultáneas, y del originador en el caso de las operaciones de transferencia temporal de valores; y

2. Costo o gasto para el enajenante en las operaciones de reporto o repo y simultáneas o para el receptor en las operaciones de transferencia temporal de valores.

En todo caso, los ingresos, costos y gastos, se entienden realizados al momento de la liquidación de la operación y el valor neto se considera como un rendimiento financiero o interés.

Artículo 36. Modifíquese el artículo 36-3 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 36-3. ***Capitalizaciones no gravadas para los socios o accionistas.*** La distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, o su traslado a la cuenta de capital, producto de la capitalización de la cuenta de Revalorización del Patrimonio, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. En el caso de las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa, tampoco constituye renta ni ganancia ocasional, la distribución en acciones o la capitalización, de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de conformidad con los artículos 48 y 49.

Las reservas provenientes de ganancias exentas, o de ingresos no constitutivos de renta o de ganancia ocasional, que la sociedad muestre en su balance de 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, podrán ser capitalizadas y su reparto en acciones liberadas será un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional para los respectivos socios o accionistas.

Artículo 37. Modifíquese el artículo 58 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 58. ***Realización del costo para los no obligados a llevar contabilidad.*** Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los costos legalmente aceptables cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado solo se deducen en el año o período gravable en que se preste el servicio o venda el bien.

Artículo 38. Modifíquese el artículo 59 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 59. ***Realización del costo para los obligados a llevar contabilidad.*** Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable.

1. Los siguientes costos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias temporarias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto:

a) Las pérdidas por deterioro de valor parcial del inventario por ajustes a valor neto de realización, solo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario.

b) En las adquisiciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, solo se considerará como costo el valor nominal de la adquisición. En consecuencia, cuando se devengue el costo por intereses implícitos, el mismo no será deducible.

c) Los costos generados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados para propiedades de inversión, serán deducibles o tratados como costo al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.

d) Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso, con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este Estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113.

e) Los costos que se origen por actualización de pasivos estimados y provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha ciertos y no exista limitación alguna.

f) El deterioro de los activos será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo mencionado en este Estatuto; en especial lo previsto en los artículos 145 y 146.

g) Los costos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser registrados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser registrados en el estado de resultados. En consecuencia, las reclasificaciones del otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, no serán tratados como costo del impuesto sobre la renta y complementarios.

2. El costo devengado por inventarios faltantes no será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta la proporción determinada de acuerdo con el artículo 64 de este Estatuto. En consecuencia, el mayor costo de los inventarios por faltantes constituye una diferencia permanente.

Parágrafo 1°. Capitalización por costos de préstamos. De conformidad con los marcos técnicos normativos contables, la capitalización de costos por préstamos, para los activos aptos, estarán sometidos a las reglas del artículo 118-1 y artículo 288 de este Estatuto. Para efectos fiscales se entiende por activo apto aquel que requiere necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.

Parágrafo 2°. En el caso de que los inventarios sean autoconsumidos o transferidos a título gratuito, se considerará el costo fiscal del inventario para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios.

Artículo 39. Adiciónese al artículo 60 del Estatuto Tributario el siguiente parágrafo:

Parágrafo. Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los activos movibles corresponden a los inventarios. Los activos fijos a todos aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta.

Artículo 40. Adiciónese el artículo 61 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 61. ***Costo fiscal de los activos.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios el costo fiscal de los activos será el determinado por la técnica contable al momento de la medición inicial, salvo las excepciones dispuestas en este estatuto.

Artículo 41. Modifíquese el artículo 62 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 62. ***Sistema para establecer el costo de los inventarios enajenados.*** Para los obligados a llevar contabilidad el costo en la enajenación de inventarios debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:

1. El de juego de inventarios o periódicos.

2. El de inventarios permanentes o continuos.

El inventario de fin de año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente.

Artículo 42. Modifíquese el artículo 64 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 64. ***Disminución del inventario.*** Para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios, el inventario podrá disminuirse por los siguientes conceptos:

1. Cuando se trate de faltantes de inventarios de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores.

Cuando el costo de los inventarios vendidos se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en inventarios de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras.

2. Los inventarios dados de baja por obsolescencia y debidamente destruidos, siempre y cuando sean diferentes a los previstos en el numeral 1 de este artículo, serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios en su precio de adquisición, más costos directamente atribuibles y costos de transformación en caso de que sean aplicables. El contribuyente conservará los respectivos documentos comprobatorios.

3. En aquellos eventos en que los inventarios se encuentren asegurados, la pérdida fiscal objeto de deducción será la correspondiente a la parte que no se hubiere cubierto por la indemnización o seguros. El mismo tratamiento será aplicable a aquellos casos en los que el valor de la pérdida sea asumido por un tercero.

4. En las pérdidas por evaporación de combustibles líquidos y derivados del petróleo, será aceptado el porcentaje de deducción establecido en el artículo 2.2.1.1.2.2.3.109 del Decreto Único Reglamentario 1073 de 2015 o el que modifique, sustituya o adicione.

Parágrafo 1°. El uso de cualquiera de las afectaciones a los inventarios aquí previstas excluye la posibilidad de solicitar dicho valor como deducción.

Parágrafo 2°. Cuando se presente el caso del previsto en numeral 2 de este artículo y se trate de inventarios que no son de fácil destrucción o pérdida, el contribuyente está obligado a dar aviso, previamente a la destrucción del inventario, a la DIAN para que esta tenga la posibilidad de verificar la efectiva destrucción del inventario u obligar a su donación a bancos de alimentos o entidades sin ánimo de lucro que pertenezcan al Régimen Tributario Especial. Esta donación no causa IVA ni se somete al régimen previsto para las donaciones. El Gobierno Nacional reglamentará la materia para establecer los plazos para dar aviso en función del tipo de inventario a ser destruido y otros aspectos relacionados con este procedimiento.

Artículo 43. Modifíquese el artículo 65 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 65. M*étodos de valoración de inventarios.* Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los métodos de valoración de inventarios, esto es, las fórmulas de cálculo del costo y técnicas de medición del costo, serán las establecidas en la técnica contable, o las que determine el Gobierno nacional.

Artículo 44. Modifíquese el artículo 66 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 66. ***Determinación del costo fiscal de los bienes muebles y de prestación de servicios.*** El costo fiscal de los bienes muebles y de prestación de servicios se determinará así:

1. Para los obligados a llevar contabilidad:

a) El costo fiscal de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para colocarlos en su lugar de expendio, utilización o beneficio de acuerdo a la técnica contable.

Al costo determinado en el inciso anterior se le realizarán los ajustes de que tratan el artículo 59, el numeral 3 del artículo 93 y las diferencias que surjan por las depreciaciones y amortizaciones no aceptadas fiscalmente de conformidad con lo establecido en este Estatuto.

b) El costo fiscal para los prestadores de servicios será aquel que se devengue, de conformidad con la técnica contable, durante la prestación del servicio, salvo las excepciones establecidas en este Estatuto.

2. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad:

a) El costo fiscal de los bienes muebles considerados activos movibles será: sumando al costo de adqui-

sición el valor de los costos y gastos necesarios para poner la mercancía en el lugar de expendio.

b) El costo fiscal para los prestadores de servicios serán los efectivamente pagados.

Artículo 45. Modifíquese el artículo 67 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 67. ***Determinación del costo fiscal de los bienes inmuebles.*** El costo fiscal de los bienes inmuebles se determinará así:

1. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, será el establecido en los artículos 69 y 69-1 del presente estatuto.

2. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad el costo fiscal de los bienes inmuebles, está constituido por:

a) El precio de adquisición.

b) El costo de las construcciones, mejoras.

c) Las contribuciones por valorización del inmueble o inmuebles de que trate.

Parágrafo. En las operaciones de negocios de parcelación, urbanización o construcción y venta de inmuebles, en donde se realicen ventas antes de la terminación de las obras, para fines del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal del inventario en proceso no excederá la cuantía que sea aprobada por la entidad competente del municipio en el cual se efectúe la obra.

Cuando las obras se adelanten en municipios que no exijan aprobación del respectivo presupuesto, para fines del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo del inventario en proceso se constituye con base en el presupuesto elaborado por ingeniero, arquitecto o constructor con licencia para ejercer.

La diferencia entre la contraprestación recibida y el costo fiscal atribuible al bien al momento de su venta, se tratará como renta gravable o pérdida deducible, según el caso.

Artículo 46. Modifíquese el artículo 69 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 69. ***Determinación del costo fiscal de los elementos de la propiedad, planta y equipo y propiedades de inversión.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de los elementos de propiedades, planta y equipo, y propiedades de inversión, para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, será el determinado por la técnica contable al momento de la medición inicial, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso que le sea aplicable. Adicionalmente, harán 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 de este Estatuto.

En las mediciones posteriores de estos activos se mantendrá el costo determinado en el inciso anterior. Para efectos fiscales estos activos se depreciarán según las reglas establecidas en el artículo 128 de este Estatuto.

Cuando estos activos se enajenen, al resultado anterior se adiciona el valor de los ajustes a que se refiere el artículo 70 de este Estatuto; y se resta, cuando fuere el caso, la depreciación o amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

Parágrafo 1°. Las propiedades de inversión que se midan contablemente bajo el modelo de valor razonable, para efectos fiscales se medirán al costo.

Parágrafo 2°. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, el costo de los bienes enajenados de los activos fijos o inmovilizados de que trata el artículo 60 de este estatuto está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más los siguientes valores:

a) El costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles.

b) El costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.

Artículo 47. Adiciónese el artículo 69-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 69-1. ***Determinación del costo fiscal de los activos no corrientes mantenidos para la venta.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de los activos no corrientes mantenidos para la venta, corresponderá al mismo costo fiscal remanente del activo antes de su reclasificación. Así, el costo fiscal será la sumatoria de:

1. Precio de adquisición.

2. Costos directos atribuibles en la medición inicial.

3. Menos cualquier deducción que haya sido realizada para fines del impuesto sobre la renta y complementarios.

Cuando estos activos se enajenen, al resultado anterior se adiciona el valor de los ajustes a que se refiere el artículo 70 de este Estatuto; y se resta, cuando fuere el caso, la depreciación o amortización que haya tenido lugar con posterioridad a la reclasificación del activo como activo no corriente mantenido para la venta, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

Artículo 48. Modifíquese el artículo 71 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 71. ***Utilidad en la enajenación de inmuebles.*** Para determinar la utilidad en la enajenación de bienes inmuebles que se encuentren contenidos en el artículo 69 y 69-1 de, Estatuto Tributario, se restará al precio de venta el costo fiscal, establecido de acuerdo con las alternativas previstas en este Capítulo.

Cuando se trate de inmuebles adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero o leasing, retroarriendo o lease-back, de acuerdo con lo previsto en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, el costo de enajenación para el arrendatario adquirente será el de adquisición, correspondiente a la opción de compra y a la parte capitalizada de los cánones, más las adiciones, mejoras y las contribuciones de valorización pagadas, menos, cuando fuere el caso, la depreciación o amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

Artículo 49. Adiciónese un segundo inciso al artículo 72 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

En caso de tomarse como costo fiscal el avalúo o autoavalúo, en el momento de la enajenación del inmueble, se restarán del costo fiscal las depreciaciones que hayan sido deducidas para fines fiscales.

Artículo 50. Adiciónese el siguiente parágrafo al artículo 73 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Parágrafo. En el momento de la enajenación del inmueble, se restará del costo fiscal determinado de acuerdo con el presente artículo, las depreciaciones que hayan sido deducidas para fines fiscales.

Artículo 51. Modifíquese el artículo 74 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 74. ***Costo fiscal de los activos intangibles.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los activos intangibles se clasifican dependiendo de la operación que los origine, y su costo fiscal, se determina con base en lo siguiente:

1. **Activos intangibles adquiridos separadamente.** Son aquellos activos intangibles por los cuales el contribuyente paga por su adquisición.

El costo de los activos intangibles adquiridos separadamente corresponde al precio de adquisición más cualquier costo directamente atribuible a la preparación o puesta en marcha del activo para su uso previsto.

Cuando se enajene un activo intangible adquirido separadamente, el costo del mismo será el determinado en el inciso anterior menos la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

2. **Activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios.** Son aquellos activos intangibles que se adquieren en el marco de una combinación de negocios, entendida como una transacción u otro suceso en el que el contribuyente adquirente obtiene el control de uno o más negocios, lo cual comprende, un conjunto integrado de actividades, activos y pasivos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad. El costo fiscal de la plusvalía adquirida como parte de una combinación de negocios será el resultado de restarle al valor pagado por la adquisición el valor neto de los costos fiscales de los activos menos los costos fiscales de los pasivos de la entidad adquirida, de conformidad con lo establecido en el capítulo II del Título IV Libro primero para fusiones y escisiones establecidas en este Estatuto.

Cuando los activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios se enajenen, individualmente o como parte de una nueva combinación de negocios, el costo de los mismos será el determinado en el inciso anterior menos, cuando fuere el caso, la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales. En todo caso, la plusvalía no será susceptible de ser enajenada individualmente o por separado y tampoco será susceptible de ser amortizada.

3. **Activos intangibles originados por subvenciones del Estado.** Son aquellos activos intangibles originados por la autorización estatal de usar algún bien de propiedad del Estado o de cuyo uso este pueda disponer, de manera gratuita o a un precio inferior al valor comercial.

El costo fiscal de los activos intangibles originados en subvenciones del Estado, y que no tengan un tratamiento especial de conformidad con lo previsto en este Estatuto, estará integrado por el valor pagado por dichos activos más los costos directamente atribuibles a la preparación del activo para su uso previsto o para la obtención del activo.

Cuando estos activos se enajenen, del costo fiscal determinado de conformidad con el inciso anterior, se resta, cuando fuere el caso la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

4. **Activos intangibles originados en la mejora de bienes objeto de arrendamiento operativo.** Son aquellos activos intangibles originados en las mejoras a los 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.

5. **Activos intangibles formados internamente.** Son aquellos activos intangibles formados internamente y que no cumplen con ninguna de las definiciones anteriores ni las previstas en el artículo 74-1 del Estatuto Tributario. El costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero.

Parágrafo 1°. Para efectos de lo dispuesto en este estatuto el término plusvalía se refiere al activo intangible adquirido en una combinación de negocios que no está identificado individualmente ni reconocido de forma separada. Así mismo, plusvalía es sinónimo de goodwill, fondo de comercio y crédito mercantil.

Parágrafo 2°. Para los casos no previstos en este artículo o en el artículo 74-1 del estatuto tributario, que sean susceptibles de amortizarse de conformidad con la técnica contable y no exista una restricción en este estatuto, su costo fiscal será el precio de adquisición, más los gastos atribuibles hasta que el activo esté listo para su uso o disposición.

Artículo 52. Adiciónese el artículo 74-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 74-1. ***Costo fiscal de las inversiones.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de las siguientes inversiones será:

1. De los gastos pagados por anticipado, el costo fiscal corresponde a los desembolsos efectuados por el contribuyente, los cuales deberán ser capitalizados de conformidad con la técnica contable y amortizados cuando se reciban los servicios o se devenguen los costos o gastos, según el caso.

2. De los gastos de establecimiento, el costo fiscal corresponde a los gastos realizados de puesta en marcha de operaciones, tales como costos de inicio de actividades, costos de preapertura, costos previos a la operación, entre otros, los cuales serán capitalizados.

A todos los desembolsos de establecimiento acumulados, se les permitirá su deducción fiscal a partir de la generación de la renta gravable.

3. De los gastos de investigación, desarrollo e innovación, el costo fiscal está constituido por todas las erogaciones asociadas al proyecto de investigación, desarrollo e innovación, salvo las asociadas con la adquisición de edificios y terrenos.

El régimen aquí previsto será aplicable también para aquellos proyectos de investigación, desarrollo e innovación que opten por lo previsto en el artículo 256 del Estatuto Tributario.

4. De los gastos por evaluación y exploración de recursos naturales no renovables, el costo fiscal capitalizable corresponderá a los siguientes:

a) Adquisición de derechos de exploración;

b) Estudios sísmicos, topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;

c) Perforaciones exploratorias;

d) Excavaciones de zanjas, trincheras, apiques, túneles exploratorios, canteras, socavones y similares;

e) Toma de muestras;

f) Actividades relacionadas con la evaluación de la viabilidad comercial de la extracción de un recurso natural; y

g) Costos y gastos laborales y depreciaciones, según el caso;

h) Aquellos que la Agencia Nacional de Hidrocarburos, la Agencia Nacional Minera o quien haga sus veces, determine como pertenecientes a la etapa de evaluación y exploración.

La capitalización de que trata este numeral cesará luego de que se efectúe la factibilidad técnica y viabilidad comercial de extraer el recurso natural no renovable, de acuerdo con lo establecido contractualmente. En ningún caso los terrenos serán capitalizables ni amortizables.

Los costos y gastos a los que se refiere este numeral no serán aplicables a los desembolsos incurridos antes de obtener los derechos económicos de exploración.

Cuando estos activos se enajenen, el costo de enajenación de los mismos será el determinado de conformidad con este numeral menos, cuando fuere el caso, la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

5. Instrumentos financieros.

a) Títulos de renta variable. El costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición.

b) Títulos de renta fija. El costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición más los intereses realizados linealmente y no pagados a la tasa facial, desde la fecha de adquisición o la última fecha de pago hasta la fecha de enajenación.

6. Acciones, cuotas o partes de interés social. El costo fiscal de las inversiones, por los conceptos mencionados, está constituido por el valor de adquisición.

Parágrafo. Para efectos de lo previsto en el numeral 3 de este artículo, las definiciones de investigación, desarrollo e innovación serán las mismas aplicadas para efectos del artículo 256 del Estatuto Tributario.

Artículo 53. Modifíquese el artículo 75 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 75. ***Costo fiscal de los bienes incorporales formados.*** El costo fiscal de los bienes incorporales formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, 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.

Artículo 54. Modifíquese el artículo 88 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 88. ***Limitación de costos por compras a proveedores ficticios o insolventes.*** A partir de la fecha de su publicación en un diario de circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta las compras efectuadas a quienes el administrador de impuestos nacionales hubiere declarado como proveedor insolvente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 671.

En ningún caso y bajo ninguna circunstancia serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios las compras efectuadas a proveedores ficticios.

Artículo 55. Adiciónese el siguiente parágrafo al artículo 90 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo. Sin perjuicio de lo previsto en este artículo, cuando el activo enajenado sean acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la DIAN, salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 15%.

El mismo tratamiento previsto en este parágrafo será aplicable a la enajenación de derechos en vehículos de inversión tales como fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva cuyos activos correspondan a acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la DIAN.

Artículo 56. Modifíquense los artículos 92, 93, 94 y 95 al Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

ACTIVOS BIOLÓGICOS

Artículo 92. ***Activos biológicos.*** Los activos biológicos, plantas o animales, se dividen en:

1. Productores porque cumplen con las siguientes características:

a) Se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas o pecuarios;

b) Se espera que produzca durante más de un periodo;

c) Existe una probabilidad remota de que sea vendida como producto agropecuario excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

2. Consumibles porque proceden de activos biológicos productores o cuyo ciclo de producción sea inferior a un año y su vocación es ser:

a) Enajenados en el giro ordinario de los negocios o,

b) Consumidos por el mismo contribuyente, lo cual comprende el proceso de transformación posterior.

Artículo 93. ***Tratamiento de los activos biológicos productores.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad observarán las siguientes reglas:

1. Los activos biológicos productores serán tratados como propiedad, planta y equipo susceptibles de depreciación.

2. El costo fiscal de los activos biológicos productores, susceptible de ser depreciado será:

a) Para las plantas productoras: el valor de adquisición de la misma más todos los costos devengados hasta que la planta esté en disposición de dar frutos por primera vez.

b) Para los animales productores: el valor de adquisición del mismo más todos los costos devengados hasta el momento en que esté apto para producir.

3. La depreciación de estos activos se hará en línea recta en cuotas iguales por el término de la vida útil del activo determinada de conformidad con un estudio técnico elaborado por un experto en la materia.

4. Todas las mediciones a valor razonable de los activos biológicos productores no tendrán efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento de la enajenación del activo biológico.

Parágrafo 1°. Los costos y gastos devengados que hayan sido tratados como costo o deducción en periodos fiscales anteriores, no podrán ser objeto de capitalización.

Parágrafo 2°. En la determinación de los costos devengados previstos en el numeral 2 de este artículo, se tendrán en cuenta las limitaciones previstas en este estatuto para su procedencia.

Artículo 94. ***Tratamiento de los activos biológicos consumibles.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad tratarán los activos biológicos consumibles como inventarios de conformidad con las reglas previstas en este estatuto para los inventarios dicho tratamiento corresponderá a su costo fiscal.

Parágrafo. Todas las mediciones a valor razonable de los activos biológicos consumibles no tendrán efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento de la enajenación del activo biológico.

Artículo 95. ***Renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos.*** La renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos será la siguiente:

1. Para los obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y los costos determinados de acuerdo con los artículos anteriores.

2. Para los no obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y el costo de los activos biológicos. Para este efecto, el costo de los activos biológicos corresponde a los costos realizados por concepto de adquisición más costos de transformación, costos de siembra, los de cultivo, recolección, faena, entre otros asociados a la actividad económica y los efectuados para poner los productos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio, debidamente soportados.

Parágrafo 1°. Respecto de los sujetos del numeral 1 de este artículo, independientemente del momento de ocurrencia, son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, muerte y otros eventos que afecten económicamente a los activos biológicos de los contribuyentes usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a casos fortuitos, fuerza mayor y delitos en la parte que no se hubiere cubierto por indemnización, seguros o la parte que no hubiere sido asumida por un tercero. Para fines fiscales, las pérdidas serán valoradas teniendo en cuenta, únicamente, su precio de adquisición, y los costos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo. El contribuyente conservará los respectivos documentos comprobatorios.

Parágrafo 2°. En ningún caso los no obligados a llevar contabilidad de que trata el numeral 2 del presente artículo podrán generar pérdidas fiscales.

Artículo 57. Adiciónese el siguiente parágrafo segundo al artículo 96 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Parágrafo 2°. Para efectos de la determinación de la renta líquida gravable, cuando las compañías aseguradoras y reaseguradoras generen ingresos determinados como rentas exentas, deberán calcular separadamente dichas rentas exentas y las rentas gravables.

Artículo 58. Modifíquese el numeral 2 y adiciónese un parágrafo al artículo 102 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

2. El principio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil opera de la siguiente manera:

a) En los contratos de fiducia mercantil en los que los beneficiarios sean los mismos fideicomitentes o constituyentes, los fideicomitentes deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueren desarrolladas directamente por el fideicomitente.

b) En los contratos de fiducia mercantil en los que los beneficiarios no sean los mismos fideicomitentes o constituyentes, y no desarrollen ninguna actividad en el marco del contrato de fiducia mercantil, las distribuciones de rendimientos, utilidades o pérdidas por parte de la fiducia mercantil a beneficiarios que no tienen la condición de fideicomitentes, estarán gravadas en cabeza del fideicomitente y del beneficiario en el mismo año o período gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo. En el caso del fideicomitente, los rendimientos, utilidades o pérdidas tendrán las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueren desarrolladas directamente por el fideicomitente. En el caso de los beneficiarios, dichos rendimientos, utilidades o pérdidas, serán gravadas con el impuesto complementario de ganancias ocasionales.

En caso de que dicha distribución se haga a beneficiarios que son fideicomitentes, se aplicará lo previsto en el literal a, de este numeral.

c) Cuando los beneficiarios o fideicomitentes sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad se observará la regla de realización prevista en el artículo 27 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 3°. Para efectos de lo dispuesto en este artículo el fiduciario deberá certificar y proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios la información financiera y fiscal relacionada con el patrimonio autónomo. La certificación deberá estar firmada por el representante legal y el contador público o revisor fiscal respectivo.

Artículo 59. Modifíquese el artículo 104 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 104. ***Realización de las deducciones para los no obligados a llevar contabilidad.*** Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados las deducciones legalmente aceptables cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, las deducciones incurridas por anticipado solo se deducen en el año o período gravable en que se preste el servicio o se venda el bien.

Artículo 60. Modifíquese el artículo 105 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 105. ***Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad.*** Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.

1. Los siguientes gastos aunque devengados contablemente, generarán diferencias temporarias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este estatuto:

a) En las transacciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, solo se considerará como deducción el valor nominal de la transacción. En consecuencia, cuando se devengue la deducción por intereses implícitos, el mismo no será deducible.

b) Los gastos generados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, de propiedades de inversión, serán deducibles al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.

c) Los gastos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso, salvo las expresamente aceptadas por este estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113.

d) Los gastos que se origen por actualización de pasivos estimados y provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha cierto y no exista limitación alguna.

e) El deterioro de los activos será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo previsto en este estatuto; en especial lo establecido en los artículos 145 y 146.

f) Las deducciones que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser registrados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser registrados en el estado de resultados. En consecuencia, las reclasificaciones del otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios.

2. Los gastos que no cumplan con los requisitos establecidos en este estatuto para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios, generarán diferencias permanentes. Dichos gastos comprenden, entre otros:

a) Las deducciones devengadas por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial, incluyendo las pérdidas, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables.

b) El impuesto sobre la renta y complementarios y los impuestos no comprendidos en el artículo 115 de este estatuto.

c) Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales con sujeción a lo prevista en el numeral 3 del artículo 107-1 de este estatuto.

d) Las distribuciones de dividendos.

e) Los impuestos asumidos por terceros.

Artículo 61. Modifíquese el inciso 3° del artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o periodo gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente.

Artículo 62. Adiciónese el artículo 107-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 107-1. ***Limitación de deducciones.*** Las siguientes deducciones serán aceptadas fiscalmente siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas, hagan parte del giro ordinario del negocio, y con las siguientes limitaciones:

1. 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.

2. 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.

Artículo 63. Adiciónese el artículo 108-4 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 108-4. ***Tratamiento tributario de los pagos basados en acciones.*** Los pagos basados en acciones o cuotas de participación social son aquellos en virtud de los cuales el trabajador: (1) adquiere el derecho de ejercer una opción para la adquisición de acciones o cuotas de participación social en la sociedad que actúa como su empleadora o una vinculada o (2) recibe como parte de su remuneración acciones o cuotas de interés social de la sociedad que actúa como su empleadora o una vinculada. Para efectos fiscales el tratamiento será el siguiente:

1. Respecto de la sociedad:

a) Respecto de la primera modalidad, no se reconocerá pasivo o gasto por este concepto sino hasta el momento en que el trabajador ejerza la opción de compra.

b) Respecto de la segunda modalidad, el gasto correspondiente se reconocerá al momento de la realización.

c) El valor a deducir en ambos casos, será:

i) Tratándose de acciones o cuotas de interés social listadas en una bolsa de valores de reconocido valor técnico, el valor correspondiente a las acciones el día en que se ejerza la opción o se entreguen las acciones correspondientes.

ii) Tratándose de acciones o cuotas de interés social no listadas en una bolsa de valores de reconocido valor técnico, el valor será aquel determinado de conformidad con lo previsto en el artículo 90 del Estatuto Tributario.

d) En ambos casos, la procedencia de la deducción requiere el pago de los aportes de la seguridad social y su respectiva retención en la fuente por pagos laborales.

2. Respecto de los trabajadores:

a) Respecto de la primera modalidad, el ingreso se reconocerá en el momento en que se ejerza la opción y se calculará sobre la diferencia entre el valor a deducir por parte de la sociedad empleadora de acuerdo con el literal c del numeral 1 de este artículo y el valor pagado por ellas.

b) Respecto de la segunda modalidad, el ingreso se reconocerá en el momento en que se 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, lo que suceda primero, y se calculará sobre el valor comercial de conformidad con el literal c) del numeral 1 de este artículo.

Artículo 64. Adiciónese el artículo 114-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 114-1. ***Exoneración de aportes.*** Estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Asi mismo, las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Lo anterior no aplicará para personas naturales que empleen menos de dos trabajadores, los cuales seguirán obligados a efectuar los aportes de que trata este inciso.

Los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos empleadores en los cuales la totalidad de sus miembros estén exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) de acuerdo con los incisos anteriores y estén exonerados del pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social en salud de acuerdo con el inciso anterior o con el parágrafo 4° del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, estarán exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Sena y el ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Parágrafo 1°. Los empleadores de trabajadores que devenguen diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes o más, sean o no sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta y Complementarios seguirán obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7° de la Ley 21 de 1982, los artículos 2° y 3° de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1° de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

Parágrafo 2°. Las entidades sin ánimo de lucro estarán obligadas a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y las pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7° de la Ley 21 de 1982, los artículos 2° y 3° de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1° de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

Parágrafo 3°. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que liquiden el impuesto a la tarifa prevista en el inciso 1° del artículo 240-1 tendrán derecho a la exoneración de que trata este artículo.

Artículo 65. Adiciónese el artículo 115-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 115-1. ***Deducción para las prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos.*** Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el artículo 115 de este Estatuto, en el año o periodo gravable que se devenguen, siempre y cuando previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta se encuentren efectivamente pagados.

Artículo 66. Adiciónese un artículo 115-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 115-2. ***Deducción especial del impuesto sobre las ventas.*** A partir del año gravable 2017 los contribuyentes tendrán derecho a deducir de su base gravable del impuesto sobre la renta el valor pagado por concepto del Impuesto sobre las Ventas por la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general.

Esta deducción se solicitará en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable en que se importe o adquiera el bien de capital.

Parágrafo. En ningún caso el beneficio previsto en este artículo puede ser utilizado en forma concurrente con el establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario.

Artículo 67. Modifíquese el artículo 117 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 117. ***Deducción de intereses.*** El gasto por intereses realizado a favor de terceros será deducible en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Financiera.

El exceso a que se refiere el primer inciso de este artículo no podrá ser tratado como costo, ni capitalizado cuando sea el caso.

Artículo 68. Modifíquese el artículo 120 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 120. ***Limitaciones a pagos de regalías por concepto de intangibles.*** No será aceptada la deducción por concepto de pago de regalías a vinculados económicos del exterior ni zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional.

No serán deducibles los pagos por concepto de regalías realizadas durante el año o periodo gravable, cuando dichas regalías este asociadas a la adquisición de productos terminados.

Artículo 69. Modifíquese el artículo 122 del Estatuto Tributario, el cual quedará:

Artículo 122. ***Limitación a las deducciones de los costos y gastos en el exterior.*** Los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:

1. Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.

2. Los contemplados en el artículo 25.

3. Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales.

4. Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.

5. Los intereses sobre créditos otorgados a contribuyentes residentes en el país por parte de organismos multilaterales de crédito, a cuyo acto constitutivo haya adherido Colombia, siempre y cuando se encuentre vigente y en él se establezca que el respectivo organismo multilateral está exento de impuesto sobre la renta.

Artículo 70. Adiciónese al artículo 123 del Estatuto Tributario el siguiente inciso, el cual quedará, así:

Proceden como deducción los gastos devengados por concepto de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas, en la medida en que se haya solicitado ante el organismo oficial competente el registro del contrato correspondiente, dentro de los tres meses siguientes a la suscripción del contrato. En caso que se modifique el contrato, la solicitud de registro se debe efectuar dentro del mes siguiente al de su modificación.

Artículo 71. Adiciónese un parágrafo al artículo 124 del Estatuto Tributario, el cual quedará, así:

Parágrafo. Los conceptos mencionados en el presente artículo, diferentes a regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangible, sean de fuente nacional o extranjera estarán sometidos a una tarifa de retención en la fuente establecido en el artículo 408 de este Estatuto.

Artículo 72. Modifíquese el artículo 124-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará, así:

Artículo 124-2. ***Pagos a jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y a entidades pertenecientes a regímenes tributarios preferenciales.*** No serán constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas naturales, personas jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición, o a entidades pertenecientes a regímenes preferenciales, que hayan sido calificados como tales por el Gobierno colombiano, salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de Impuesto sobre la Renta, cuando a ello haya lugar.

Sin perjuicio de lo previsto en el régimen de precios de transferencia, lo previsto en este artículo no le será aplicable a los pagos o abonos en cuenta que se realicen con ocasión de operaciones financieras registradas ante el Banco de la República.

Artículo 73. Modifíquese el artículo 127-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 127-1. ***Contratos de arrendamiento.*** Son contratos de arrendamiento el arrendamiento operativo y el arrendamiento financiero o leasing. Los contratos de arrendamiento que se celebren a partir del 1° de enero de 2017, se someten a las siguientes reglas para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. Definiciones:

a) Arrendamiento financiero o leasing financiero: Es aquel contrato que tiene por objeto la adquisición financiada de un activo y puede reunir una o varias de las siguientes características:

i) Al final del contrato se transfiere la propiedad del activo al arrendatario o locatario.

ii) El arrendatario o locatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que sea suficientemente inferior a su valor comercial en el momento en que la opción de compra sea ejercida, de modo que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida.

iii) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se trasfiere al final de la operación.

iv) Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al 75% del valor comercial del activo objeto del contrato.

v) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Los contratos de leasing internacional se someten a las reglas anteriores.

b) Arrendamiento operativo: Es todo arrendamiento diferente de un arrendamiento financiero o leasing financiero, de que trata el literal anterior.

2. Tratamiento del arrendamiento financiero o leasing:

a) Para el arrendador financiero:

i) Al momento de celebración del contrato deberá reconocer un activo por arrendamiento financiero por el valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía en caso de ser aplicable.

ii) Deberá incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento. Para tal efecto, se entiende por ingresos, los ingresos financieros procedentes del activo por arrendamiento, así como los demás ingresos que se deriven del contrato.

b) Para el arrendatario:

i) Al inicio del contrato, el arrendatario deberá reconocer un activo y un pasivo por arrendamiento, que corresponde al valor total del bien objeto de arrendamiento. Esto es, el valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía en caso de ser aplicable, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el mismo. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo por arrendamiento.

Adicionalmente y de manera discriminada, se podrán adicionar los costos en los que se incurra para poner en marcha o utilización el activo siempre que los mismos no hayan sido financiados.

ii) El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado, tendrá la naturaleza de activo el cual podrá ser amortizado o depreciado en los términos previstos en este estatuto como si el bien arrendado fuera de su propiedad.

iii) El IVA pagado en la operación solo será descontable por parte del arrendatario, según las reglas previstas para el bien objeto del contrato.

iv) Cuando el arrendamiento financiero comprenda bienes inmuebles, la parte correspondiente a terrenos no será depreciable ni amortizable.

v) Los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario, deberán descomponerse en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero. La parte correspondiente a abonos de capital, se cargará directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de este. La parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero, será un gasto deducible para el arrendatario sometido a las limitaciones para la deducción de intereses.

vi) Al momento de ejercer la opción de compra, el valor pactado para tal fin se cargará contra el pasivo del arrendatario, debiendo quedar este en ceros. Cualquier diferencia se ajustará como ingreso o gasto.

vii) En el evento en que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectuarán los ajustes fiscales en el activo y en el pasivo, y cualquier diferencia que surja no tendrá efecto en el impuesto sobre la renta, siempre y cuando no haya generado un costo o gasto deducible, en tal caso se tratará como una recuperación de deducciones.

3. Tratamiento del arrendamiento operativo:

a) Para el arrendador: El arrendador del activo le dará el tratamiento de acuerdo a la naturaleza del mismo y reconocerá como ingreso el valor correspondiente a los cánones de arrendamiento realizados en el año o período gravable. Cuando el arrendamiento comprenda bienes inmuebles, la parte correspondiente a terrenos no será depreciable.

b) Para el arrendatario: El arrendatario reconocerá como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento realizado sin que deba reconocer como activo o pasivo suma alguna por el bien arrendado.

Parágrafo 1°. Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se hayan celebrado antes de la entrada en vigencia de esta ley, mantendrán el tratamiento fiscal vigente al momento de su celebración.

Parágrafo 2°. El contrato de retroarriendo o lease-back se tratará para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios como dos operaciones separadas, es decir, una venta de activos y un arrendamiento posterior. El arrendamiento posterior se somete a la regla prevista en el artículo 139 del Estatuto T.ributario. El contrato de retroarriendo o lease-back debe cumplir con las siguientes dos condiciones:

1. Que el proveedor del bien objeto de arrendamiento y el arrendatario del bien sean la misma persona o entidad, y

2. Que el activo objeto del arrendamiento financiero tenga la naturaleza de propiedad, planta o equipo para el proveedor.

Parágrafo 3°. El presente artículo no se aplica a los contratos de leasing internacional de helicópteros y aerodinos de servicio público y de fumigación, al cual se refiere el Decreto-ley 2816 de 1991.

Parágrafo 4°. El tratamiento de este artículo aplica a todas las modalidades contractuales que cumplan con los elementos de la esencia del contrato de arrendamiento, independientemente del título otorgado por las partes a dicho contrato.

Artículo 74. Modifíquese el artículo 128 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 128. ***Deducción por depreciación.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los obligados a llevar contabilidad podrán deducir

cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual durante la vida útil de dichos bienes, siempre que estos hayan prestado servicio en el año o período gravable.

Artículo 75. Modifíquese el artículo 129 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 129. ***Concepto de obsolescencia.*** Se entiende por obsolescencia, la pérdida por deterioro de valor, el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.

La obsolescencia parcial, entendida como la pérdida parcial de valor de los activos depreciable. Los deterioros parciales del valor de activos depreciables, no serán deducibles del Impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento de la enajenación de dichos bienes.

En las bajas por obsolescencia completa de activos depreciables será deducible el costo fiscal menos las deducciones que le hayan sido aplicadas, en la parte que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos comprobatorios.

Artículo 76. Modifíquese el artículo 131 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 131. ***Base para calcular la depreciación.*** Para las personas obligadas a llevar contabilidad el costo fiscal de un bien depreciable no involucrará el impuesto a las ventas cancelado en su adquisición o nacionalización, cuando haya debido ser tratado como descuento en el impuesto sobre la renta, en el Impuesto sobre las ventas u otro descuento tributario que se le otorgue.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, un contribuyente depreciará el costo fiscal de los bienes depreciables, menos su valor residual a lo largo de su vida útil.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el valor residual y la vida útil se determinará de acuerdo con la técnica contable.

Artículo 77. Modifíquese el artículo 134 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 134. ***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.

Artículo 78. Modifíquese el artículo 135 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 135. ***Bienes depreciables.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios serán tratados como bienes tangibles depreciables los siguientes: propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión y los activos tangibles que se generen en la exploración y evaluación, con excepción de los terrenos, que no sean amortizables. Por consiguiente, no son depreciables los activos movibles, tales como materias primas, bienes en vía de producción e inventarios, y valores mobiliarios.

Se entiende por valores mobiliarios los títulos representativos de participaciones de haberes en sociedades, de cantidades prestadas, de mercancías, de fondos pecuniarios o de servicios que son materia de operaciones mercantiles o civiles.

Artículo 79. Modifíquese el artículo 137 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 137. ***Limitación a la deducción por depreciación.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios el valor a deducir anualmente por concepto de depreciación será el menor entre el establecido de conformidad con la técnica contable y aquel determinado por el gobierno nacional.

Parágrafo 1°. El gobierno nacional reglamentará las tasas máximas de depreciación, las cuales oscilarán entre el 4% y el 33%. En ausencia de dicho reglamento el valor máximo de depreciación será del 5% anual calculado sobre la diferencia entre el costo fiscal menos el valor residual del activo depreciable.

Parágrafo 2°. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, la vida útil es el período durante el cual se espera que el activo brinde beneficios económicos futuros. Por lo cual la tasa de depreciación fiscal no necesariamente coincidirá con la tasa de depreciación contable.

La vida útil de los activos depreciables deberá estar soportada para efectos fiscales por medio de, entre otros, estudios técnicos, manuales de uso e informes. También son admisibles para soportar la vida útil de los activos documentos probatorios elaborados por un experto en la materia.

Parágrafo 3°. En caso de que el contribuyente realice la depreciación de un elemento de la propiedad, planta y equipo por componentes principales de conformidad con la técnica contable, la deducción por depreciación para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios no podrá ser superior a la depreciación o alícuota permitida en este estatuto o el reglamento, para el elemento de propiedad, planta y equipo en su totalidad.

Parágrafo 4°. Las deducciones por depreciación no deducibles porque exceden los límites establecidos en este artículo o en el reglamento, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia temporaria que será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo. En todo caso, la recuperación de la diferencia temporaria, anualmente, no podrá exceder el límite establecido en este artículo o el reglamento calculado sobre el costo fiscal menos el valor residual del activo.

Artículo 80. Modifíquese el artículo 140 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 140. ***Depreciación acelerada para fines fiscales.*** El contribuyente puede aumentar la alícuota de depreciación determinada en el artículo 137 de este estatuto, en un veinticinco por ciento (25%), cuando la maquinaria y equipo se utilice diariamente por 16 horas o más, siempre y cuando esto se demuestre.

Artículo 81. Modifíquese el artículo 142 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 142. ***Deducción de inversiones.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, las inversiones de que trata el artículo 74-1 de este estatuto, serán deducibles de conformidad con las siguientes reglas:

1. Gastos pagados por anticipado. Se deducirá periódicamente en la medida en que se reciban los servicios.

2. Desembolsos de establecimiento. Los desembolsos de establecimiento se deducirán mediante el método de línea recta, en iguales proporciones, por el plazo del contrato a partir de la generación de rentas por parte del contribuyente y en todo caso no puede ser superior a una alícuota anual del 20%, de su costo fiscal.

En consecuencia, los gastos no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia temporaria que será deducible en los periodos siguientes, sin exceder el 20% del costo fiscal por año o periodo gravable.

3. Investigación, desarrollo e innovación: La deducción por este concepto iniciará en el momento en que se finalice el proyecto de investigación, desarrollo e innovación, sea o no exitoso, el cual se amortizará en iguales proporciones, por el tiempo que se espera obtener rentas y en todo caso no puede ser superior a una alícuota anual del 20%, de su costo fiscal.

En consecuencia, los gastos por amortización no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia temporaria que será deducible en los periodos siguientes, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o periodo gravable.

Los gastos por amortización no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia temporaria que será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo intangible, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o periodo gravable.

Parágrafo. Lo previsto en los numerales 5 y 6 del artículo 74-1 de este estatuto no es susceptible de amortización.

Artículo 82. Modifíquese el artículo 143 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 143. ***Deducción por amortización de activos intangibles.*** Son deducibles, en la proporción que se indica en el presente artículo, las inversiones necesarias en activos intangibles realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por inversiones necesarias en activos intangibles las amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o devengados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban reconocerse como activos, para su amortización.

La amortización de activos intangibles a que se refiere el artículo 74 de este estatuto, se hará en los siguientes términos:

1. La base de amortización será el costo de los activos intangibles determinado de conformidad con el artículo 74 de este estatuto.

2. El método para la amortización del intangible será determinado de conformidad con la técnica contable, siempre y cuando la alícuota anual no sea superior del 20%, del costo fiscal.

En caso tal que el intangible sea adquirido mediante contrato y este fije un plazo, su amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, por el tiempo del mismo. En todo caso la alícuota anual no podrá ser superior al 20% del costo fiscal.

Los gastos por amortización no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia temporaria que será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo intangible, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o periodo gravable.

Parágrafo 1°. Los activos intangibles adquiridos de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 74 de este estatuto, que reúnan la totalidad de las siguientes características serán amortizables.

1. Que tengan una vida útil definida.

2. Que el activo se puede identificar y medir con fiabilidad de acuerdo con la técnica contable; y

3. Su adquisición generó 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.

Parágrafo 2°. No serán amortizables los activos intangibles adquiridos de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 74 de este estatuto, entre partes relacionadas o vinculadas dentro del Territorio Aduanero Nacional, zonas francas y las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia de que trata el artículo 260-1 y 260-2 del estatuto tributario.

Parágrafo 3°. La plusvalía que surja en cualquiera de los eventos descritos en el artículo 74 de este estatuto, no será objeto de amortización.

Parágrafo 4°. Cuando la persona jurídica o asimilada se liquide, será deducible el costo fiscal pendiente del activo intangible amortizable.

Parágrafo 5°. Para los casos no previstos en este artículo, que sean susceptibles de amortizarse y no exista una restricción en este estatuto, se amortizará en línea recta, en cuotas fijas, por el tiempo que se espera obtener rentas y en todo caso no puede ser superior a una alícuota anual del 20%, de su costo fiscal.

Los gastos por amortización no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia temporaria que será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo intangible, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o periodo gravable.

Artículo 83. Modifíquese el artículo 143-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 143-1. ***Amortización en la explotación de minas, petróleo y gas.*** Los gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo o los costos de adquisición o exploración de minas, de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales no renovables para efectos del impuesto sobre la renta y

complementarios seguirán las siguientes reglas para su amortización:

1. Los activos de evaluación y exploración de recursos naturales no renovables determinados en el numeral 4 del artículo 74-1 de este estatuto serán depreciables o amortizables, dependiendo de si se trata de un activo tangible o intangible.

2. En caso de que se determine que la mina o yacimiento no es apto para su explotación, los activos de que trata el numeral 4 del artículo 74-1 de este estatuto, podrán ser amortizados en el año en que se determine y compruebe tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los 2 años siguientes.

3. El valor a amortizar en el año o período gravable será el determinado de conformidad con la siguiente fórmula:

$$CA_t = \frac{UP_t}{R_{t-1}} * SA_{t-1}$$

Donde:

CA_t denota el costo por amortización en el año o período gravable.

UP_t corresponde a las unidades producidas en el año o período gravable.

R_{t-1} corresponde a las reservas probadas remanentes al final del año inmediatamente anterior. En el primer año de producción, R corresponde al valor de reservas probadas consignadas en el respectivo contrato.

SA_{t-1} corresponde al saldo por amortizar al final del año o período gravable inmediatamente anterior.

En el caso en que las reservas probadas difieran de las inicialmente estimadas en el contrato, el mayor o menor valor de las mismas, deberá incorporarse en la variable de reservas probadas remanentes en el año en que se efectúe dicha actualización.

Para efectos fiscales solo se aceptará una variación hasta del 20% de la reserva probada inicialmente, estipulada en el programa de trabajo y obras -PTO, programas de trabajo e inversiones-PTI, título minero, contrato inicial o el documento en donde acreditó la cantidad de reservas probadas a la autoridad competente.

En aquellas zonas donde los recursos naturales no renovables no son de propiedad del Estado, es decir, tienen reconocimiento de propiedad privada-RPP, las reservas probadas deben ser presentadas por el contribuyente, mediante el estudio técnico de reservas debidamente avalado por un experto en la materia.

Salvo lo previsto en el artículo 167 de este estatuto, en caso que la producción se agote antes de lo previsto en el contrato correspondiente, el saldo pendiente se podrá amortizar en el año o período gravable en el que se comprueba tal situación y en todo caso a más tardar dentro de los 2 años siguientes a la comprobación.

Parágrafo. Los desembolsos en que se incurran en las etapas de Desarrollo y Explotación de recursos naturales no renovables, tendrán el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de dichas partidas de conformidad con lo previsto en este estatuto.

Artículo 84. Modifíquese el artículo 145 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 145. ***Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro.*** Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, podrán deducir las cantidades razonables que fije el reglamento como deterioro de cartera de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa.

Parágrafo 1°. Serán deducibles por las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, la provisión de cartera de créditos y la provisión de coeficiente de riesgo realizado durante el respectivo año gravable. Así mismo, son deducibles las provisiones realizadas durante el respectivo año gravable sobre bienes recibidos en dación en pago y sobre contratos de leasing que deban realizarse conforme a las normas vigentes.

No obstante lo anterior, no serán deducibles los gastos por concepto de provisión de cartera que:

a) Excedan de los límites requeridos por la ley y la regulación prudencial respecto de las entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia; o

b) Sean voluntarias, incluso si media una sugerencia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Artículo 85. Modifíquese el inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario, así:

Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los ocho (8) periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.

Artículo 86. Modifíquese el inciso final del artículo 147 del Estatuto Tributario, así:

El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales será de ocho (8) años contados a partir de la fecha de su presentación.

Artículo 87. Modifíquese el artículo 154 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 154. ***Pérdida en la enajenación de plusvalía.*** Con sujeción a las limitaciones previstas en este estatuto para las deducciones de pérdidas en la enajenación de activos, la pérdida originada en la enajenación del intangible de que trata el numeral 2 del artículo 74 de este estatuto, tendrá el siguiente tratamiento:

1. Si se enajena como activo separado no será deducible.

2. Si se enajena como parte de otro activo o en el marco de una combinación de negocios, en los términos del numeral 2 del artículo 74 de este estatuto, será deducible.

Artículo 88. Modifíquese el artículo 158-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 158-1. ***Deducción por inversiones en investigación, desarrollo tecnológico e innovación.*** Las

inversiones que se realicen en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, de acuerdo con los criterios y las condiciones señaladas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social mediante documento Conpes, serán deducibles en el período gravable en que se realicen. Lo anterior, no excluye la aplicación del descuento de que trata el artículo 256 del Estatuto Tributario cuando se cumplan las condiciones y requisitos allí previstos.

Artículo 89. Modifíquese el artículo 159 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 159. ***Deducción por inversiones en evaluación y exploración de recursos naturales no renovables.*** Las inversiones necesarias realizadas de conformidad con el numeral 4 del artículo 74- 1 de este estatuto, serán amortizables de conformidad con lo establecido en el artículo 143-1.

Artículo 90. Modifíquese el artículo 176 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 176. ***Los gastos que no sean susceptibles de tratarse como deducción, no podrán ser tratados como costos ni capitalizados.*** Los costos cuya aceptación esté restringida no podrán ser tratados como deducción. Los gastos no aceptados fiscalmente no podrán ser tratados como costo, ni ser capitalizados.

Artículo 91. Modifíquese el parágrafo del artículo 177-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo. En caso de que el contribuyente tenga rentas gravadas, rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, y no sea posible diferenciar con claridad los costos y gastos atribuibles a cada uno, la limitación prevista en este artículo se aplicará máximo en la proporción que representen los ingresos asociados a rentas exentas y a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional sobre los ingresos totales del contribuyente. En todo caso, la aplicación de los costos y los gastos asociados a las rentas exentas y a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional no dará lugar a pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario.

Artículo 92. Adiciónese un parágrafo al artículo 177-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo. A las mismas limitaciones se someten las operaciones gravadas con el impuesto nacional al consumo.

Artículo 93. Modifíquese el artículo 188 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 188. ***Base y porcentaje de la renta presuntiva.*** Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al cuatro por ciento (4%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

Artículo 94. Adiciónese un literal g) al artículo 189 del Estatuto Tributario:

g) El valor patrimonial neto de los bienes destinados exclusivamente a actividades deportivas de los clubes sociales y deportivos.

Artículo 95. Modifíquese el artículo 200 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 200. ***Contratos por servicios de construcción.*** Para las actividades de servicios de construcción se aplicarán las siguientes reglas:

1. Los ingresos, costos y deducciones del contrato de construcción se reconocerán considerando el método de grado de realización del contrato.

2. Para la aplicación de este método, se elaborará al comienzo de la ejecución del contrato un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato y atribuir en cada año o período gravable la parte proporcional de los ingresos del contrato que corresponda a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año. La diferencia entre la parte del ingreso así calculada y los costos y deducciones efectivamente realizados, constituye la renta líquida del respectivo año o período gravable.

Al terminar la ejecución del contrato deben hacerse los ajustes que fueren necesarios, con los soportes respectivos.

3. Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos totales derivados del mismo las pérdidas esperadas contabilizadas no serán deducibles para efecto del impuesto sobre la renta y complementarios, solo hasta el momento de la finalización del contrato, en la medida que se haya hecho efectiva.

Parágrafo 1°. El presupuesto del contrato debe estar suscrito por arquitecto, ingeniero u otro profesional especializado en la materia, con licencia para ejercer.

Parágrafo 2°. Los contribuyentes que realicen esta actividad deben llevar contabilidad.

Parágrafo 3°. Cuando en esencia económica el contribuyente no preste un servicio de construcción, sino que construya un bien inmueble para destinarlo a la venta en el curso ordinario de sus operaciones, para su uso o para ser destinado como una propiedad de inversión, se considerarán las reglas previstas para los inventarios y activos fijos, contempladas en este Estatuto.

Artículo 96. Adiciónese al artículo 207-2 del Estatuto Tributario los siguientes parágrafos:

Parágrafo 1°. A partir del año gravable 2018, incluido, las rentas exentas previstas en los numerales 1, 2, 5, 6, 8 y 11 de este artículo estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Parágrafo 2°. Las rentas exentas previstas en el numeral 12 de este artículo conservarán tal carácter.

Parágrafo 3°. Lo aquí dispuesto no debe interpretarse como una renovación o extensión de los beneficios previstos en este artículo.

Artículo 97. Adiciónese el artículo 235-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 235-2. ***Rentas exentas a partir del año gravable 2018.*** A partir del 1° de enero de 2018, sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del este Estatuto son las siguientes:

1. Las rentas exentas de la Decisión 578 de la CAN.

2. Las rentas de que trata el artículo 4° del Decreto 841 de 1998.

3. La renta exenta de que tratan los numerales 9 y 12 del artículo 207-2 de este Estatuto, en los mismos términos allí previstos.

4. Las rentas exentas de que trata el artículo 16 de la Ley 546 de 1999.

5. Las rentas exentas de que trata el artículo 96 de la Ley 788 de 2002. Estos contribuyentes no estarán cobijados por la exención a la que se refiere el artículo 114-1.

Artículo 98. Modifíquese el artículo 240 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 240. ***Tarifa general para personas jurídicas.*** La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 32%.

Parágrafo 1°. A partir de 2017 estarán gravadas las rentas a las que se referían los numerales 3, 4 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y la señalada en el artículo 1° de la Ley 939 de 2004. A los contribuyentes que efectuaron las inversiones que dieron lugar a esas rentas exentas, les aplicará, respecto de esas rentas, una tarifa del 9% por el término que resta de aplicación de estos tratamientos.

Parágrafo 2°. Estarán gravadas a la tarifa del 9% las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden Departamental, Municipal y Distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.

Parágrafo 3°. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que hayan accedido a la fecha de entrada en vigencia de esta ley al tratamiento previsto en la Ley 1429 de 2010 deberán liquidar y pagar el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% durante el tiempo por el cual fue concedido dicho tratamiento.

Parágrafo 4°. Las empresas editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas, cuya actividad económica y objeto social sea exclusivamente la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, en los términos de la Ley 98 de 1993, estarán sometidas a las siguientes tarifas:

Base Gravable		Tarifa	Impuesto
Desde	Hasta		
0 UVT	33.610 UVT	9%	BG*9%
33.610 UVT	En adelante	TG	((BG-50,415 UVT)*TG) + 4,537 UVT
Donde: UVT se refiere a unidades de valor tributario, BG es base gravable, TG indica la tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las personas jurídicas en el año o período gravable correspondiente y * denota 'multiplicado por'.			

Las empresas de que trata este parágrafo también están sometidas a la liquidación de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el Parágrafo Transitorio 2.

Parágrafo 5°. No le aplicará la tarifa prevista en el parágrafo anterior a las empresas editoriales constituidas con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley, en las cuales el objeto social, la nómina, el o los establecimientos de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conformen su unidad de explotación económica, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada, escindida, constituida o inactiva con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley.

En cualquier caso, la Administración Tributaria podrá recaracterizar o reconfigurar cualquier operación o negocio jurídico cuya finalidad principal sea acceder a la tarifa a la que se refiere el artículo anterior, y en especial cualquier operación que suponga abuso en materia tributaria.

Parágrafo transitorio 1°. Durante los años 2017 y 2018, la tarifa general del impuesto sobre la renta será del 34% y 33%, respectivamente.

Parágrafo transitorio 2°. Los contribuyentes a que se refiere este artículo también deberán liquidar una sobretasa al impuesto sobre la renta y complementarios durante los siguientes períodos gravables:

1. Para el año gravable 2017:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2017			
Rangos base gravable en pesos colombianos		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0%	(Base gravable)*0%
>=800.000.000	En adelante	5%	(Base gravable-800.000.000)*5%
El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.			

2. Para el año gravable 2018:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2018			
Rangos base gravable en pesos colombianos		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0%	(Base gravable)*0%
>=800.000.000	En adelante	3%	(Base gravable-800.000.000)*3%
El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.			

El anticipo de la sobretasa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) para el año gravable 2017 liquidado en el año 2016 podrá imputarse contra la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios que se liquide para el año gravable 2017.

La sobretasa de que trata este artículo está sujeta, para el período gravable 2018 a un anticipo del cien por ciento (100%) del valor de la misma, calculado sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior. El anticipo de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagarse en dos cuotas anuales en los plazos que fije el reglamento.

Artículo 99. Modifíquese el artículo 240-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 240-1. ***Tarifa para usuarios de zona franca.*** A partir del 1° de enero de 2017, las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca estarán sometidos a la tarifa general del artículo 240 de este Estatuto, menos 10 puntos porcentuales (10%).

Parágrafo 1°. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de zona franca será la tarifa general del artículo 240 de este Estatuto.

Parágrafo 2°. Para los contribuyentes que tienen suscrito contrato de estabilidad jurídica, la tarifa será la establecida en el correspondiente contrato y no podrá aplicarse concurrentemente con la deducción de que trataba el artículo 158-3 de este Estatuto. Estos contribuyentes no gozarán de la exoneración de aportes a la que se refiere el artículo 114-1 de este Estatuto.

Artículo 100. Adiciónese el artículo 243 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 243. ***Destinación específica.*** A partir del periodo gravable 2017, 9 puntos porcentuales (9%) de la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de las personas jurídicas, se destinarán así:

1. 2.2 puntos se destinarán al ICBF.

2. 1.4 puntos al SENA.

3. 4.4 puntos al Sistema de Seguridad Social en Salud.

4. 0,4 puntos se destinarán a financiar programas de atención a la primera infancia.

5. 0,6 puntos a financiar las instituciones de educación superior públicas, créditos beca a través del Icetex.

Parágrafo 1°. Los recursos de que trata el numeral 4 de este inciso serán presupuestados en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que para su distribución seguirán los lineamientos definidos por la Comisión Intersectorial para la Primera Infancia.

Parágrafo 2°. Manténgase el Fondo Especial sin personería jurídica al que se refiere el artículo 28 de la Ley 1607 de 2012, que se alimentará de los recursos a los que se refieren los numerales 1 y 2 de este artículo. Con estos recursos se atenderán la inversión social que se financiaba con los aportes creados por las Leyes 27 de 1974, 7ª de 1979 y 21 de 1982, que estaban a cargo de los empleadores sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.

Parágrafo 3°. En todo caso, el Gobierno Nacional garantizará que la asignación de recursos en los presupuestos del SENA y el ICBF sea como mínimo un monto equivalente al presupuesto de dichos órganos para la vigencia fiscal de 2013 sin incluir los aportes parafiscales realizados por las entidades públicas y las entidades sin ánimo de lucro, los aportes parafiscales realizados por las sociedades y personas jurídicas y asimiladas correspondientes a los empleados que devenguen diez (10) o más salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni los aportes que dichas entidades recibieron del Presupuesto General de la Nación en dicha vigencia, ajustado anualmente con el crecimiento causado del índice de precios al consumidor más dos puntos porcentuales (2%).

Parágrafo 4°. Cuando con el recaudo de los nueve (9) puntos a los que se refiere este artículo no se alcance a cubrir el monto mínimo de que trata el parágrafo anterior, el Gobierno Nacional, con cargo a los recursos del Presupuesto General de la Nación, asumirá la diferencia con el fin de hacer efectiva dicha garantía.

Si en un determinado mes el recaudo de los nueve (9) puntos a los que se refiere este artículo resulta inferior a una doceava parte del monto mínimo al que hace alusión el presente parágrafo para el SENA y el ICBF, la entidad podrá solicitar los recursos faltantes al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien deberá realizar las operaciones temporales de tesorería necesarias de conformidad con las normas presupuestales aplicables para proveer dicha liquidez.

Los recursos así proveídos serán pagados al Tesoro con cargo a los recursos recaudados de acuerdo con este artículo, en los meses posteriores, con cargo a la subcuenta de que trata el parágrafo 12 del presente artículo, y en subsidio con los recursos del Presupuesto General de la Nación que el Gobierno aporte en cumplimiento de la garantía de financiación de que trata este artículo.

Parágrafo 5°. El Gobierno nacional reglamentará el funcionamiento del Fondo Especial de conformidad con el artículo 209 de la Constitución Política.

Parágrafo 6°. La destinación específica de que trata el presente artículo implica el giro inmediato de los recursos recaudados a los que se refiere este artículo, que se encuentren en el Tesoro Nacional, a favor del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA).

Parágrafo 7°. Sin perjuicio de lo establecido en la presente ley tanto el ICBF como el SENA conservarán su autonomía administrativa y funcional. Lo dispuesto en esta ley mantiene inalterado el régimen de dirección tripartita del SENA contemplado en el artículo 7° de la Ley 119 de 1994.

Parágrafo 8°. A partir del 1° de enero de 2017, y solamente para los efectos descritos en el presente parágrafo, la suma equivalente 83.33% del recaudo anual por concepto de los nueve (9) puntos a los que se refiere este artículo, se incluirá como base del cálculo del crecimiento de los ingresos corrientes durante los 4 años anteriores al 2017 y de ahí en adelante, de tal forma que el promedio de la variación porcentual de los ingresos corrientes de la Nación entre el 2013 y el 2016 incluyan este 83.33% como base del cálculo de liquidación del Sistema General de Participaciones según lo determinado por el artículo 357 de la Constitución Política. Lo anterior no implica que los recursos a los que se refiere este artículo hagan parte de los ingresos corrientes de la Nación. El recaudo por concepto de los nueve (9) puntos a los que se refiere este artículo, en ningún caso será transferido a las entidades territoriales como recurso del Sistema General de Participaciones, ni será desconocida su destinación específica, la cual se cumplirá en los términos de la presente ley.

Parágrafo 9°. Manténgase en el fondo especial de que trata el presente artículo, una subcuenta constituida con los recursos recaudados por concepto de los nueve (9) puntos a los que se refiere este artículo, que excedan la respectiva estimación prevista en el presupuesto de rentas de cada vigencia.

Los recursos previstos en el presente parágrafo se destinarán a financiar el crecimiento estable de los presupuestos del SENA y el ICBF en las siguientes vigencias, de acuerdo con el reglamento que para el efecto expida el Gobierno nacional.

La distribución de estos recursos se hará en los mismos términos y porcentajes fijados en este artículo.

Artículo 101. Adiciónese el artículo 255 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 255. ***Descuento para inversiones realizadas en control y mejoramiento del medio ambiente.*** Las personas jurídicas que realicen directamente inver-

siones en control y mejoramiento del medio ambiente, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 20% de las inversiones que hayan realizado en el respectivo año gravable, previa acreditación que efectúe la autoridad ambiental respectiva, en la cual deberá tenerse en cuenta los beneficios ambientales directos asociados a dichas inversiones. No darán derecho a descuento las inversiones realizadas por mandato de una autoridad ambiental para mitigar el impacto ambiental producido por la obra o actividad objeto de una licencia ambiental.

Artículo 102. Modifíquese el artículo 256 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 256. ***Descuento para inversiones realizadas en investigación, desarrollo tecnológico o innovación.*** Las personas que realicen directamente inversiones en proyectos calificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia y Tecnología en Innovación como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, de acuerdo con los criterios y condiciones definidas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, mediante un documento CONPES, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el 20% del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión. Las inversiones de que trata este artículo, podrán ser realizadas a través de investigadores, grupos o centros de investigación, desarrollo tecnológico o innovación o directamente en unidades de investigación, desarrollo tecnológico o innovación de empresas, registrados y reconocidos por Colciencias.

Los proyectos calificados como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, previstos en el presente artículo incluyen, además, la vinculación de nuevo personal calificado y acreditado de nivel de formación técnica profesional, tecnológica, profesional, maestría o doctorado a centros o grupos de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, según los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación. El Consejo Nacional de Beneficios Tributarios, definirá los procedimientos de control, seguimiento y evaluación de los proyectos calificados, y las condiciones para garantizar la divulgación de los resultados de los proyectos calificados, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre propiedad intelectual, y que además servirán de mecanismo de control de la inversión de los recursos.

Parágrafo 1°. Para que proceda el descuento de que trata el presente artículo, al calificar el proyecto se deberá tener en cuenta criterios de impacto ambiental.

Parágrafo 2°. El Documento Conpes previsto en este artículo deberá expedirse en un término de 4 meses, contados a partir de la entrada en vigencia la presente ley.

Parágrafo 3°. Al mismo tratamiento previsto en este artículo será aplicable a las donaciones hechas a programas creados por las instituciones de educación superior, aprobados por el Ministerio de Educación Nacional, que sean entidades sin ánimo de lucro y que beneficien a estudiantes de estratos 1, 2 y 3 a través de becas de estudio total o parcial que podrán incluir manutención, hospedaje, transporte, matrícula, útiles y libros. El Gobierno nacional, reglamentará las condiciones de asignación y funcionamiento de los programas de becas a los que se refiere este parágrafo.

Artículo 103. Modifíquese el artículo 257 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 257. ***Descuento por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial.*** Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios equivalente al 20% del valor donado en el año o período gravable. El Gobierno nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.

Artículo 104. Modifíquese el artículo 258 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 258. ***Limitaciones a los descuentos tributarios de que tratan los artículos 253, 255, 256 y 257 del Estatuto Tributario.*** Los descuentos de que tratan los artículos 253, 255, 256 y 257 del Estatuto Tributario tomados en su conjunto no podrán exceder del 20% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año gravable. El exceso no descontado en el año, se podrá tomar durante los dos (2) periodos gravables siguientes, con excepción del descuento determinado en el artículo 257, el cual solo podrá tomarse en el respectivo año con las limitaciones establecidas en este artículo.

Artículo 105. Modifíquese el numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

1. **Precio comparable no controlado.** Compara el precio de bienes o servicios transferidos en una operación entre vinculados, frente al precio cobrado por bienes o servicios en una operación comparable entre partes independientes, en situaciones comparables.

Para las siguientes operaciones se aplicará el siguiente tratamiento.

a) Cuando se trate de operaciones de adquisición de activos corporales usados la aplicación del método de Precio Comparable no Controlado será 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.

b) Cuando se trate de operaciones de materias primas y/o productos básicos (commodities), el método Precio Comparable No Controlado, será el método de precios de transferencia más apropiado para establecer el precio de Plena Competencia en estas transacciones. Para tal efecto, los precios de cotización de público conocimiento pueden ser utilizados como referencia bajo este método. Cuando sea necesario se deberán efectuar los ajustes de comparabilidad razonables. Un factor particularmente relevante para las transacciones de materias primas y/o productos básicos (commodities) determinadas con referencia al precio de cotización es la fecha de fijación del precio, que se refiere a una fecha o período de tiempo específico seleccionado por las partes al establecer el precio de la transacción, la cual deberá ser demostrada mediante contrato debidamente registrado en los términos que establezca el Gobierno nacional. En caso de que el contribuyente no aporte pruebas fiables de la fecha en la que fue acordado el

precio o si la fecha en la que fue acordado el precio por las partes vinculadas es inconsistente con el comportamiento real de las partes o con otros hechos del caso, la administración tributaria podrá determinar una fecha diferente para la fijación del precio, consistente con esos otros hechos del caso y con lo que empresas independientes habrían acordado en circunstancias comparables, tomando en consideración la práctica de la industria.

Cuando el contribuyente no proporcione evidencia fiable de la fecha en la que fue acordado el precio de la transacción y la administración tributaria no pueda determinar de otra manera una fecha de fijación del precio diferente, la administración tributaria podrá considerar como fecha para fijar el precio de la transacción de las materias primas y/o productos básicos (commodities) sobre la base de la evidencia que tenga disponible; esta puede ser la fecha de embarque registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente en función de los medios de transporte.

Artículo 106. Modifíquese el artículo 260-5 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 260-5. ***Documentación comprobatoria.*** La documentación comprobatoria comprende:

1. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a sesenta y un mil (61.000) UVT, que celebren operaciones con vinculados conforme a lo establecido en los artículos 260-1 y 260- 2 de este Estatuto, deberán preparar y enviar la documentación comprobatoria que contenga un informe maestro con la información global relevante del grupo multinacional y un informe local con la información relativa a cada tipo de operación realizada por el contribuyente en la que demuestren la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, dentro de los plazos y condiciones que establezca el Gobierno nacional.

La información financiera y contable utilizada para la preparación de la documentación comprobatoria deberá estar firmada por el representante legal y el contador público o revisor fiscal respectivo.

2. A partir del año gravable 2016, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación, deberán presentar un informe país por país que contendrá información relativa a la asignación global de ingresos e impuestos pagados por el grupo multinacional junto con ciertos indicadores relativos a su actividad económica a nivel global:

a) Entidades controlantes de Grupos Multinacionales, entendiéndose como tales aquellos que reúnan los siguientes requisitos:

i) Sean 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.

v) Hayan obtenido en el año o periodo gravable inmediatamente anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a ochenta y un millones (81.000.000) UVT.

b) Sean entidades residentes en el territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la entidad controladora del grupo multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar el informe país por país a que se refiere el presente artículo.

El informe país por país deberá ser enviado en los medios, formatos, plazos y condiciones que establezca el Gobierno nacional.

Parágrafo. La documentación de que trata este artículo deberá conservarse por un término mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1° de enero del año siguiente al año gravable de su elaboración, expedición o recibo y colocarse a disposición de la Administración Tributaria, cuando esta así lo requiera.

Artículo 107. Modifíquese el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 260-7. ***Jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales.*** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios se tendrán las siguientes definiciones:

1. Las jurisdicciones no cooperantes y de baja o nula imposición, serán determinadas por el Gobierno nacional mediante reglamento, con base en el cumplimiento de uno cualquiera de los criterios que a continuación se señalan:

a) Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares.

b) Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten.

c) Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.

d) Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica.

e) Además de los criterios señalados, el Gobierno nacional tendrá como referencia los criterios internacionalmente aceptados para la determinación de las jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición.

2. Los regímenes tributarios preferenciales son aquellos que cumplan con al menos 2 de los siguientes criterios:

a) Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares.

b) Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten.

c) Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.

d) Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica.

e) Aquellos regímenes a los que solo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente (ring fencing).

Adicionalmente, el Gobierno nacional, con base en los anteriores criterios y en aquellos internacionalmente aceptados podrá, mediante reglamento, listar regímenes que se consideran como regímenes tributarios preferenciales.

Parágrafo 1°. El Gobierno nacional actualizará los listados de que trata este artículo, atendiendo los criterios señalados en este artículo, cuando lo considere pertinente.

Parágrafo 2°. Sin perjuicio de lo consagrado en las demás disposiciones de este Estatuto, las operaciones que realicen los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición y a entidades sometidas a regímenes tributarios preferenciales deberán estar sometidas al régimen de precios de transferencia y cumplir con la obligación de presentar la documentación comprobatoria a la que se refiere el artículo 260-5 de este Estatuto y la declaración informativa a la que se refiere el artículo 260-9 de este Estatuto con respecto a dichas operaciones, independientemente de que su patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable, o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los topes allí señalados.

Parágrafo 3°. Cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios realicen operaciones que resulten en pagos a favor de personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a una entidad sometida a un régimen tributario preferencial, que sean vinculados conforme a lo establecido en el artículo 260-1 de este Estatuto, dichos contribuyentes deberán documentar y demostrar el detalle de las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por la persona o empresa ubicada, residente o domiciliada en la jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición y o por la entidad sometida a un régimen tributario preferencial para la realización de las actividades que generaron los mencionados pagos, so pena de que, dichos pagos sean tratados como no deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios.

Parágrafo 4°. Para todos los efectos legales, el término paraíso fiscal se asimila al de jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición.

Artículo 108. Modifíquese el artículo 260-8 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 260-8. ***Ingresos, costos y deducciones.*** Lo dispuesto en los artículos 35, 90, 124-1, 124-2, 151, 152 y numerales 2 y 3 del artículo 312 de este Estatuto, no se aplicará a los contribuyentes que se encuentren dentro del régimen de precios de transferencia determinado en los artículos 260-1, 260-2 y 260-7 del Estatuto Tributario y demuestren que la operación cumple el principio de plena competencia.

Artículo 109. Modifíquese el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 260-11. ***Sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa.*** Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa se aplicarán las siguientes sanciones:

a) Documentación comprobatoria.

1. **Sanción por extemporaneidad.** La presentación extemporánea de la documentación comprobatoria dará lugar a una sanción del 1% del valor total de las operaciones sujetas a documentar, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en la presentación de la documentación, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a catorce mil cuatrocientas (14.400) UVT.

Cuando se trate de contribuyentes cuyas operaciones sujetas a documentar, en el año o periodo gravable al que se refiere la documentación comprobatoria, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT, la sanción a la que se refiere este artículo no excederá la suma equivalente a tres mil (3.000) UVT.

2. **Sanción por inconsistencias en la documentación comprobatoria.** Cuando la documentación comprobatoria, presente inconsistencias tales como errores en la información, información cuyo contenido no corresponde a lo solicitado, o información que no permite verificar la aplicación del régimen de precios de transferencia, habrá lugar a una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor de la operación respecto de la cual se suministró la información inconsistente. Cuando no sea posible establecer la base, la sanción corresponderá al cero punto cinco por ciento (0.5%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. Si no es posible establecer la base teniendo en cuenta la información consignada en la declaración informativa, dicha sanción corresponderá al cero punto cinco por ciento (0.5%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. Si no existieren ingresos, la sanción corresponderá al cero punto cinco por ciento (0.5%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente.

La sanción señalada en este artículo no excederá la suma equivalente a cinco mil (5.000) UVT.

Esta sanción no será aplicable para los casos en los que se configure lo señalado en los numerales 4 y 5 de este literal.

3. **Sanción por no presentar documentación comprobatoria.** Cuando el contribuyente no presente la documentación comprobatoria estando obligado a ello, habrá lugar a una sanción equivalente a:

a) El dos por ciento (2%) del valor total de las operaciones con vinculados respecto de las cuales no presentó documentación comprobatoria.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción corresponderá al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. Si no es posible establecer la base teniendo en cuenta la información consignada en la declaración informativa, dicha sanción corresponderá al uno por ciento (1%) de los ingresos netos reportados en la de-

claración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. Si no existieren ingresos, la sanción corresponderá al uno por ciento (1%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. La sanción señalada en este literal no excederá la suma equivalente a diez mil (10.000) UVT, además del desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se presentó documentación comprobatoria.

b) El cuatro por ciento (4%) del valor total de las operaciones realizadas con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición o sometidas a un régimen tributario preferencial, respecto de las cuales no presentó documentación comprobatoria.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción corresponderá al dos por ciento (2%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. Si no es posible establecer la base teniendo en cuenta la información consignada en la declaración informativa, dicha sanción corresponderá al dos por ciento (2%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. Si no existieren ingresos, la sanción corresponderá al dos por ciento (2%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. La sanción señalada en este artículo no excederá la suma equivalente a veinte mil (20.000) UVT, además del desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se presentó documentación comprobatoria.

En todo caso, si el contribuyente presenta la documentación comprobatoria con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.

La sanción pecuniaria por no presentar documentación comprobatoria prescribe en el término de cinco (5) años contados a partir del vencimiento del plazo para presentar la documentación comprobatoria.

4. **Sanción por omisión de información en la documentación comprobatoria.** Cuando en la documentación comprobatoria se omita información total o parcial relativa a las operaciones con vinculados, habrá lugar a una sanción equivalente a:

a) El dos por ciento (2%) de la suma respecto de la cual se omitió información total o parcial en la documentación comprobatoria.

b) Cuando la omisión no corresponda al monto de la operación, sino a la demás información exigida en la documentación comprobatoria, la sanción será del dos por ciento (2%) del valor de la operación respecto de la cual no se suministró la información.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción corresponderá al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. Si no es posible establecer la base teniendo en cuenta la información consignada en la declaración informativa, dicha sanción corresponderá al uno por ciento (1%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. Si no existieren ingresos, la sanción corresponderá al uno por ciento (1%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. La sanción señalada en este artículo no excederá la suma equivalente a cinco mil (5.000) UVT, además del desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.

Cuando se trate de contribuyentes cuyas operaciones sujetas a documentar, en el año o periodo gravable al que se refiere la documentación comprobatoria, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT, la sanción consagrada en el inciso anterior no podrá exceder la suma equivalente a mil cuatrocientas (1.400) UVT.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.

5. **Sanción por omisión de información en la documentación comprobatoria relativa a operaciones con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial.** Cuando en la documentación comprobatoria se omita información total o parcial relativa a operaciones realizadas con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial, además del desconocimiento de los costos y deducciones originados en dichas operaciones, habrá lugar a una sanción equivalente a:

a) El cuatro por ciento (4%) de la suma respecto de la cual se omitió información total o parcial en la documentación comprobatoria.

b) Cuando la omisión no corresponda al monto de la operación, sino a la demás información exigida en la documentación comprobatoria, la sanción será del dos por ciento (4%) del valor de la operación respecto de la cual no se suministró la información.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción corresponderá al dos por ciento (2%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. Si no es posible establecer la base teniendo en cuenta la información consignada en la declaración informativa, dicha sanción corresponderá al dos por ciento (2%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. Si no existieren ingresos, la sanción corresponderá al dos por ciento (2%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente.

La sanción señalada en este artículo no excederá la suma equivalente a diez mil (10.000) UVT.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.

6. **Sanción reducida en relación con la documentación comprobatoria.** Las sanciones pecuniarias a que se refieren los numerales 2, 4 y 5 del literal a) de este artículo se reducirán al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada en el pliego de cargos o en el requerimiento especial, según el caso, si las inconsistencias u omisiones son subsanadas por el contribuyente antes de la notificación de la resolución que impone la sanción o de la liquidación oficial de revisión, según el caso. Para tal efecto, se deberá presentar ante la dependencia que esté conociendo de la investigación un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto. Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del pliego de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

7. **Sanción por corrección de la documentación comprobatoria.** Cuando el contribuyente corrija la documentación comprobatoria modificando: i) el precio o margen de utilidad; ii) los métodos para determinar el precio o margen de utilidad; iii) el análisis de comparabilidad, o iv) el rango, habrá lugar a una sanción del uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones corregidas, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a cinco mil (5.000) UVT.

Cuando, con posterioridad a la notificación del requerimiento especial o del pliego de cargos, según el caso, el contribuyente corrija la documentación comprobatoria modificando el precio o margen de utilidad, los métodos para determinar el precio o margen de utilidad, o el análisis de comparabilidad, o el rango, habrá lugar a una sanción del cuatro por ciento (4%) del valor total de las operaciones corregidas, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a veinte mil (20.000) UVT.

La documentación comprobatoria podrá ser corregida voluntariamente por el contribuyente dentro de los dos (2) años contados a partir del vencimiento del plazo para presentar documentación.

En ningún caso la documentación comprobatoria podrá ser modificada por el contribuyente con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión o la resolución sanción.

b) Declaración informativa.

1. **Sanción por extemporaneidad.** Los contribuyentes obligados a declarar, que presenten la declaración informativa de precios de trasferencia de forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción del 1% del valor total de las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en la presentación de la declaración informativa, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a nueve mil seiscientas (9.600) UVT.

Cuando se trate de contribuyentes cuyas operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, en el año o periodo gravable al que se refiere la declaración informativa, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT, la sanción a la que se refiere este artículo no excederá la suma equivalente a mil novecientas veinte (1.920) UVT.

2. **Sanción por inconsistencias en la declaración informativa.** Cuando la declaración informativa contenga inconsistencias respecto a una o más operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, habrá lugar a una sanción equivalente al cero punto seis por ciento (0.6%) del valor de la operación respecto de la cual se suministró la información inconsistente. La sanción señalada en este artículo no excederá la suma equivalente a dos mil doscientas ochenta (2.280) UVT.

Se entiende que se presentan inconsistencias en la declaración informativa cuando los datos y cifras consignados en la declaración informativa presenten errores o cuando no coincidan con la documentación comprobatoria o con la contabilidad y los soportes.

Esta sanción no será aplicable para los casos en los que se configure lo señalado en los numerales 3 y 4 de este literal.

3. **Sanción por omisión de información en la declaración informativa.** Cuando en la declaración informativa se omita información total o parcial relativa a las operaciones con vinculados habrá lugar a una sanción equivalente a:

a) El uno punto tres por ciento (1.3%) de la suma respecto de las cual se omitió información total o parcial en la declaración informativa.

b) Cuando la omisión no corresponda al monto de la operación, sino a la demás información exigida en la declaración informativa, la sanción será del uno punto tres por ciento (1.3%) del valor de la operación respecto de la cual no se suministró la información.

Cuando no sea posible establecer la base dicha sanción corresponderá al uno por ciento (1%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. Si no existieren ingresos, la sanción corresponderá al uno por ciento (1%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente.

La sanción señalada en este artículo no excederá la suma equivalente a tres mil (3.000) UVT, además del desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.

Cuando se trate de contribuyentes cuyas operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, en el año o periodo gravable al que se refiere la declaración informativa, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT, la sanción consagrada en este inciso no podrá exceder el equivalente a mil (1.000) UVT.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.

4. **Sanción por omisión de información en la declaración informativa, relativa a operaciones con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial.**

Cuando en la declaración informativa se omita información relativa a operaciones realizadas con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial, además del desconocimiento de los costos y deducciones originados en dichas operaciones, habrá lugar a una sanción equivalente a:

a) El dos punto seis por ciento (2.6%) de la suma respecto de la cual se omitió información total o parcial en la declaración informativa.

b) Cuando la omisión no corresponda al monto de la operación, sino a la demás información exigida en la declaración informativa, la sanción será del dos punto seis por ciento (2.6%) del valor de la operación respecto de la cual no se suministró la información.

Cuando no sea posible establecer la base, dicha sanción corresponderá al uno por ciento (1%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. Si no existieren ingresos, la sanción corresponderá al uno por ciento (1%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente.

La sanción señalada en este artículo no excederá la suma equivalente a seis mil (6.000) UVT.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.

Asimismo, una vez notificado el requerimiento especial, solo serán aceptados los costos y deducciones, respecto de los cuales se demuestre plenamente que fueron determinados de conformidad con el Principio de Plena Competencia.

5. **Sanción por no presentar la declaración informativa.** Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados por la administración tributaria, previa comprobación de su obligación, para que presenten la declaración informativa en el término perentorio de un (1) mes. El contribuyente que no presente la declaración informativa no podrá invocarla posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra.

Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente al diez por ciento (10%) del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia realizadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a veinte mil (20.000) UVT.

6. **Sanción reducida en relación con la declaración informativa.** El contribuyente podrá corregir voluntariamente la declaración informativa autoliquidando las sanciones pecuniarias a que se refieren los numerales 2, 3 y 4 del literal b) del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, reducidas al cincuenta por ciento (50%), antes de la notificación del pliego de cargos o del requerimiento especial, según el caso.

El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto. Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del pliego de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

La declaración informativa podrá ser corregida voluntariamente por el contribuyente dentro de los dos (2) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

La sanción pecuniaria por no declarar prescribe en el término de cinco (5) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

Para el caso de operaciones financieras, en particular préstamos que involucran intereses, la base para el cálculo de la sanción será el monto del principal y no el de los intereses pactados con vinculados o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial.

c) Sanciones generales.

Sanción por comportamiento reincidente. Cuando el contribuyente reincida en la realización de la conducta sancionable habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente a la suma de veinte mil (20.000) UVT por cada año o periodo gravable respecto del cual se verifique la conducta sancionable.

Parágrafo 1°. Cuando el contribuyente no liquide las sanciones de que trata el literal b) de este artículo o las liquide incorrectamente, la Administración Tributaria las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701 de este Estatuto.

Parágrafo 2°. Cuando el contribuyente no hubiere presentado la declaración informativa, o la hubiere presentado con inconsistencias, no habrá lugar a practicar liquidación de aforo, liquidación de revisión o liquidación de corrección aritmética respecto a la declaración informativa, pero la Administración Tributaria efectuará las modificaciones a que haya lugar derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia, o de la no presentación de la declaración informativa o de la documentación comprobatoria, en la declaración del impuesto sobre la renta del respectivo año gravable, de acuerdo con el procedimiento previsto en el Libro V de este Estatuto.

Parágrafo 3°. En relación con el régimen de precios de transferencia, constituye inexactitud sancionable la utilización en la declaración del impuesto sobre la renta, en la declaración informativa, en la documentación comprobatoria o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y/o la determinación de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en operaciones con vinculados o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial conforme a lo establecido en los artículos 260-1, 260-2 y 260-7 de este Estatuto, con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales se derive

un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. Para el efecto, se aplicarán las sanciones previstas en los artículos 647 y 647-1 de este Estatuto según corresponda.

Artículo 110. Modifíquese el artículo 260-10 del Estatuto Tributario:

Artículo 260-10. ***Acuerdos anticipados de precios.*** La Administración Tributaria tendrá la facultad de celebrar acuerdos con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados, en los términos que establezca el reglamento.

La determinación de los precios mediante acuerdo se hará con base en los métodos y criterios de que trata este capítulo y podrá surtir efectos en el año en que se suscriba el acuerdo, el año inmediatamente anterior, y hasta por los tres (3) períodos gravables siguientes a la suscripción del acuerdo.

Los contribuyentes deberán solicitar por escrito la celebración del acuerdo. La Administración Tributaria, tendrá un plazo máximo de nueve (9) meses contados a partir de la presentación de la solicitud de acuerdos unilaterales, para efectuar los análisis pertinentes, solicitar y recibir modificaciones y aclaraciones y aceptar o rechazar la solicitud para iniciar el proceso. Para acuerdos bilaterales o multilaterales, el tiempo será el que se determine conjuntamente entre las autoridades competentes de dos o más estados.

Una vez suscrito el acuerdo anticipado de precios, el contribuyente podrá solicitar la modificación del acuerdo, cuando considere que durante la vigencia del mismo se han presentado variaciones significativas de los supuestos tenidos en cuenta al momento de su celebración. La Administración Tributaria tendrá un término de dos (2) meses para aceptar, desestimar o rechazar la solicitud, de conformidad con lo previsto en el reglamento.

Cuando la Administración Tributaria establezca que se han presentado variaciones significativas en los supuestos considerados al momento de suscribir el acuerdo, informará al contribuyente sobre tal situación. El contribuyente dispondrá de un mes (1) a partir del conocimiento del informe para solicitar la modificación del acuerdo. Si vencido este plazo no presenta la correspondiente solicitud, la Administración Tributaria cancelará el acuerdo.

Cuando la Administración Tributaria establezca que el contribuyente ha incumplido alguna de las condiciones pactadas en el acuerdo suscrito, procederá a su cancelación.

Cuando la Administración Tributaria establezca que durante cualquiera de las etapas de negociación o suscripción del acuerdo, o durante la vigencia del mismo, el contribuyente suministró información que no corresponde con la realidad, revocará el acuerdo dejándolo sin efecto desde la fecha de su suscripción.

El contribuyente que suscriba un acuerdo, deberá presentar un informe anual de las operaciones amparadas con el acuerdo en los términos que establezca el reglamento.

Los actos que se profieran durante las etapas previas a la suscripción del acuerdo o durante el proceso de análisis de la solicitud de modificación de un acuerdo, no procederá recurso alguno.

Contra las resoluciones por medio de las cuales la administración tributaria cancele o revoque unilateralmente el acuerdo, procederá el recurso de reposición que se deberá interponer ante el funcionario que tomó la decisión, dentro de los quince (15) días siguientes a su notificación.

La Administración Tributaria tendrá un término de dos (2) meses contados a partir de su interposición para resolver el recurso.

Artículo 111. Adiciónese un parágrafo al artículo 261 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo 1°. Sin perjuicio de lo establecido en este estatuto, se entenderá como activo los recursos controlados por la entidad como resultado de eventos pasados y de los cuales se espera que fluyan beneficios económicos futuros para la entidad. No integran el patrimonio bruto los activos contingentes de conformidad con la técnica contable, ni el activo por impuesto diferido, ni las operaciones de cobertura y de derivados por los ajustes de medición a valor razonable.

Artículo 112. Modifíquese el artículo 267 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 267. ***Regla general para la valoración patrimonial de los activos.*** El valor de los bienes o derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o periodo gravable, estará constituido por su costo fiscal, de conformidad con lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.

A partir del año gravable 2007, la determinación del valor patrimonial de los activos no monetarios, incluidos los inmuebles, que hayan sido objeto de ajustes por inflación, se realizará con base en el costo ajustado de dichos activos a 31 de diciembre de 2006, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.

Artículo 113. Modifíquese el artículo 267-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 267-1. ***Valor patrimonial de los bienes adquiridos por leasing.*** En los contratos de arrendamiento financiero o leasing financiero, el valor patrimonial corresponderá al determinado en el artículo 127-1 de este Estatuto.

Artículo 114. Modifíquese el artículo 269 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 269. ***Valor patrimonial de los bienes en moneda extranjera.*** El valor de los activos en moneda extranjera, se estiman en moneda nacional al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado, menos los abonos o pagos medidos a la misma tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial.

Artículo 115. Modifíquese el artículo 271-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 271-1. ***Valor patrimonial de los derechos fiduciarios.*** Los derechos fiduciarios se reconocerán para efectos patrimoniales de forma separada, el activo y pasivo, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario.

El valor patrimonial de los derechos fiduciarios para el fideicomitente es el que le corresponda de acuerdo

con su participación en el patrimonio del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración.

Parágrafo 1°. Para efectos de lo previsto en este artículo se entiende por derechos fiduciarios toda participación en un contrato de fiducia mercantil.

Parágrafo 2°. Para fines de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades fiduciarias deberán expedir cada año, a cada uno de los fideicomitentes de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006, se deberán hacer las aclaraciones de rigor.

Artículo 116. Modifíquese el artículo 279 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 279. ***Valor de los bienes incorporales.*** El valor patrimonial de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, plusvalía, derechos de autor, otros intangibles e inversiones adquiridos a cualquier título, se estima por su costo de adquisición demostrado, más cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o período gravable.

Artículo 117. Modifíquese el artículo 283 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 283. ***Deudas.*** Para efectos de este estatuto las deudas se entienden como un pasivo que corresponde a una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El valor de la deuda será su costo fiscal según lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.

Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el contribuyente está obligado:

1. A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo 632.

2. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, solo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta.

En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

Artículo 118. Modifíquese el artículo 285 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 285 ***Pasivos moneda extranjera.*** El valor de los pasivos en moneda extranjera, se estiman en moneda nacional al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado, menos los abonos o pagos medidos a la misma tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial.

Artículo 119. Modifíquese el artículo 286 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 286. ***No son deudas.*** Para efectos de este estatuto, no tienen el carácter de deudas, los siguientes conceptos:

1. Las provisiones y pasivos contingentes según lo define la técnica contable.

2. Los pasivos laborales en los cuales el derecho no se encuentra consolidado en cabeza del trabajador, salvo la obligación de pensiones de jubilación e invalidez pensiones.

3. El pasivo por impuesto diferido.

4. En las operaciones de cobertura y de derivados no se reconoce la obligación por los ajustes de medición a valor razonable.

Artículo 120. Adiciónese el artículo 287 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 287. ***Valor patrimonial de las deudas.*** Para efectos fiscales, el valor patrimonial de las deudas será:

1. Los pasivos financieros medidos a valor razonable se medirán y reconocerán aplicando el modelo del costo amortizado.

2. Los pasivos que tienen intereses implícitos para efectos del impuesto sobre la renta se reconocerán por el valor nominal de la operación.

3. En aquellos casos según lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro.

Artículo 121. Adiciónese el Capítulo IV al Título II del Libro I del Estatuto Tributario el cual quedará así:

CAPÍTULO IV

Artículo 288. ***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.

Artículo 289 ***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:

1. 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 periodos 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 periodo gravable anterior.

2. 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 periodo gravable anterior.

3. 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 periodo gravable anterior, antes de la adopción por primera vez.

4. Los activos que fueron totalmente depreciados o amortizados fiscalmente antes del proceso de convergencia no serán objeto de nueva deducción por depreciación o amortización.

5. 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 periodo gravable anterior, antes del cambio de la política contable.

6. Cuando se realicen ajustes contables por correcciones de errores de periodos anteriores, se debe dar aplicación a lo establecido en los artículos 588 y 589 de este Estatuto, 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 periodo gravable anterior, antes del ajuste de corrección del error contable.

Parágrafo 1°. Lo dispuesto en los numerales 4 y 5 de este Estatuto, deberá estar debidamente soportado y certificado por contador público y revisor fiscal cuando sea del caso.

Parágrafo 2°. Para efectos fiscales no se permitirán aplicaciones anticipadas de nuevas normas contables.

Artículo 290. ***Régimen de transición.*** Las siguientes son las reglas para el régimen de transición por la aplicación de lo previsto en la Parte II de esta ley:

1. **Regla general.** Los saldos de los activos pendientes por amortizar a la entrada en vigencia de esta ley, en donde no exista una regla especial de amortización, se amortizarán dentro de los cinco (5) años siguientes a la entrada en vigencia de esta ley, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones. En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión.

2. **Depreciaciones.** El costo fiscal de los activos fijos pendientes de depreciar a la entrada en vigencia de esta ley deberán ser depreciados considerando la vida útil remanente del activo de conformidad con la técnica contable, y teniendo en cuenta las reglas previstas para depreciación establecidas en este Estatuto.

3. **Costos de exploración, explotación y desarrollo.** Los saldos de los activos pendientes por amortizar por estos conceptos a la entrada en vigencia de esta ley, se amortizarán dentro de los cinco (5) años siguientes a la entrada en vigencia de esta ley, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones.

4. **Saldos a favor.** Los saldos a favor generados por el impuesto sobre la renta y complementarios y/o el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), del año inmediatamente anterior a la vigencia de esta ley y que no se hayan solicitado en devolución y/o compensación, o imputado en periodos anteriores, podrán:

a) Solicitarse en devolución y/o compensación, según lo determinado por el artículo 850 de este Estatuto.

b) Acumular los saldos a favor mencionados según corresponda e imputarlos dentro de su liquidación privada del Impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al siguiente periodo gravable.

5. **Pérdidas fiscales.** El valor de las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), serán compensadas teniendo en cuenta la siguiente fórmula:

$$VPF_{2017} = \frac{(PF_{IRC} * TRyC) + (PF_{CREE} * (TCREE))}{TRyC_{2017}}$$

Donde:

VPF_{2017} Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

PF_{IRC} Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación.

TRyC Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016.

PF_{CREE} Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y que no hayan sido objeto de compensación.

TCREE Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa

$TRyC_{2017}$ Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.

Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral deberán ser compensadas dentro del periodo establecido en el artículo 147 del estatuto tributario.

6. El valor de los excesos de renta presuntiva y de excesos de base mínima generados antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), según sea el caso, que vayan a ser compensadas en el año gravable 2017 y posteriores, será el siguiente:

$$VEF_{2017} = \frac{(ERP_{IRC} * TRyC) + (EBM_{CREE} * (TCREE))}{TRyC_{2017}}$$

VEF_{2017} Corresponde al valor de los excesos de renta presuntiva sobre rentas líquidas y de base mínima susceptibles de ser compensados a partir del año gravable 2017.

ERP_{IRC} Corresponde al valor de las rentas presuntivas acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, que no hayan sido objeto de compensación y se tenga derecho a ella.

TRyC Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016.

EBM_{CREE} Corresponde al valor de los excesos de base mínima sobre base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) acumulados a 31 de diciembre de 2016 que no hayan sido objeto de compensación.

TCREE Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa.

$TRyC_{2017}$ Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.

7. **Crédito mercantil.** Con sujeción a lo previsto en el artículo 143-1 de este Estatuto, los saldos del crédito mercantil existentes antes de la entrada en vigencia de la presente ley y pendientes por amortizar a 1° de enero del 2017, se amortizarán dentro de los cinco (5) periodos gravables siguientes a la entrada en vigencia de esta ley, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones. El gasto por amortización del crédito mercantil, adquirido antes de la vigencia de esta ley, no podrá ser deducido por la misma sociedad cuyas acciones, cuotas o partes de interés hayan sido adquiridas, ni por las sociedades que resulten de la fusión, escisión o liquidación de la misma sociedad. El crédito mercantil que no sea materia de amortización, integrará el costo fiscal para quien lo tenga, respecto de la inversión correspondiente.

8. **Contratos de concesión.** Los saldos de los activos intangibles pendientes por amortizar por estos conceptos a la entrada en vigencia de esta ley, se amortizarán dentro del plazo remanente de la concesión, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones.

9. **Ventas a plazos.** Los contribuyentes que para efectos fiscales venían utilizando el sistema, organizado, regular y permanente de ventas a plazos, de que trataba el artículo 95 de este Estatuto, que mantenga ingresos y costos diferidos, deberán en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2017, incluir todos los ingresos y costos diferidos por estos conceptos.

10. **Contratos de servicios autónomos.** En aquellos contratos de servicios autónomos de que trataban los artículos 200 y 201 de este Estatuto, 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.

11. **Valor patrimonial de los activos biológicos.** El valor patrimonial de los activos agrícolas y pecuarios declarados a 31 de diciembre de 2016, mantendrán su costo fiscal a partir del 1° de enero de 2017 y sobre este valor se darán los tratamiento fiscales que determine este Estatuto.

Artículo 291. ***Régimen de transición por los ajustes de diferencia en cambio.*** Los ajustes por concepto de diferencia en cambio se someterán a las siguientes reglas:

1. Los pasivos en moneda extranjera a 31 de diciembre del 2016, mantendrán su valor patrimonial determinado a dicha fecha. Para los pagos parciales de dichos pasivos se aplicará lo establecido en el artículo 288 de este Estatuto, a partir del periodo gravable siguiente. El saldo remanente del costo fiscal luego de la liquidación total del pasivo tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.

2. El costo fiscal de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, respecto de las cuales la diferencia en cambio no constituye ingreso, costo o gasto teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 66 de la Ley 1739 de 2014, será:

a) Para aquellas inversiones adquiridas antes del 1° de enero de 2015, su costo fiscal al 1° de enero de 2017 será el valor patrimonial a 1° de enero de 2015 de dichas inversiones. A partir del 1° de enero de 2017 se aplicará lo establecido en el artículo 288 del presente estatuto para los abonos parciales de dichos activos. El saldo remanente del costo fiscal luego de la enajenación de la inversión tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.

b) Para aquellas inversiones adquiridas a partir del 1° de enero del 2015, su costo fiscal a 1° de enero del 2017 será determinado con la tasa representativa del mercado al momento del reconocimiento inicial de la inversión. Cualquier diferencia entre dicho valor determinado y el costo fiscal de estos activos al 31 de diciembre del 2016 no tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible. En el momento de su enajenación o liquidación deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 288 del presente estatuto.

3. Los activos en moneda extranjera a 31 de diciembre del 2016, diferentes a los mencionados en los numerales anteriores, mantendrán su valor patrimonial determinado a dicha fecha. Para los abonos parciales de dichos activos se aplicará lo establecido en el artículo 288 de este Estatuto, a partir del periodo gravable siguiente. El saldo remanente del costo fiscal luego del cobro total o enajenación del activo tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.

Artículo 122. Adiciónese el parágrafo 2° al artículo 300 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo 2°. No se considera activo fijo, aquellos bienes que el contribuyente enajena en su giro ordinario de su negocio o hace parte de su actividad económica. A aquellos activos movibles que hubieren sido poseídos por el contribuyente por más de 2 años no le serán aplicables las reglas establecidas en este capítulo.

Artículo 123. Modifíquese el artículo 365 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 365. ***Facultad para establecerlas.*** El Gobierno nacional podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del im-

puesto vigentes, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.

La DIAN podrá establecer un sistema de pagos mensuales provisionales por parte de los contribuyentes del Impuesto de Renta, como un régimen exceptivo al sistema de retención en la fuente establecido en este artículo.

Para efectos de la determinación de este sistema se tendrá en cuenta para su estimación las utilidades y los ingresos brutos del periodo gravable inmediatamente anterior.

Artículo 124. Modifíquese el artículo 408 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 408. ***Tarifas para rentas de capital y de trabajo.*** En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del know-how, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del quince por ciento (15%) del valor nominal del pago o abono.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del quince por ciento (15%), a título de impuestos de renta, bien sea que se presten en el país o desde el exterior.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos obtenidos en el exterior por término igual o superior a un (1) año o por concepto de intereses o costos financieros del canon de arrendamiento originados en contratos de leasing que se celebre directamente o a través de compañías de leasing con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa del quince por ciento (15%) sobre el valor del pago o abono en cuenta.

Los pagos o abonos en cuenta, originados en contratos de leasing sobre naves, helicópteros y/o aerodinos, así como sus partes que se celebren directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, estarán sujetos a una tarifa de retención en la fuente del uno por ciento (1%).

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros o intereses, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos o valores de contenido crediticio, por término igual o superior a ocho (8) años, destinados a la financiación de proyectos de infraestructura bajo el esquema de Asociaciones Público Privadas en el marco de la Ley 1508 de 2012, estarán sujetos a una tarifa de retención en la fuente del cinco por ciento (5%) del valor del pago o abono en cuenta.

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de prima cedida por reaseguros realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, estarán sujetos a una retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios del uno por ciento (1%).

Los pagos o abono en cuenta por concepto de administración o dirección de que trata el artículo 124 del Estatuto Tributario, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, estarán sujetos a una retención en la fuente del quince por ciento (15%).

Parágrafo. Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y este sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición, que hayan sido calificados como tales por el Gobierno colombiano, o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial, se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para personas jurídicas.

Parágrafo transitorio 1°. No se consideran renta de fuente nacional, ni forman parte de la base para la determinación de impuesto sobre las ventas, los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios técnicos y de asistencia técnica prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, desde el exterior, necesarios para la ejecución de proyectos públicos y privados de infraestructura física, que hagan parte del Plan Nacional de Desarrollo, y cuya iniciación de obra sea anterior al 31 de diciembre de 1997, según certificación que respecto del cumplimiento de estos requisitos expida el Departamento Nacional de Planeación.

Parágrafo transitorio 2°. Los intereses o cánones de arrendamiento financiero o leasing originados en créditos obtenidos en el exterior y en contratos de leasing celebrados antes del 31 de diciembre de 2010, a los que haya sido aplicable el numeral 5 del literal a) o el literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario, no se consideran rentas de fuente nacional y los pagos o abonos en cuenta por estos conceptos no están sujetos a retención en la fuente.

Artículo 125. Modifíquese el artículo 410 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 410. ***Retención en la fuente en la explotación de películas cinematográficas.*** En el caso de explotación de películas cinematográficas, a cualquier título, la retención en la fuente se determina sobre el valor bruto del pago o abono en cuenta y estará sometido a una tarifa del quince por ciento (15%).

Artículo 126. Modifíquese el artículo 411 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 411. ***Retención en la fuente en explotación de programas de computador.*** En el caso de pagos o abonos en cuenta relacionados con la explotación de programas para computador a cualquier título, la retención en la fuente se determina sobre el valor bruto del pago o abono en cuenta y estará sometido a una tarifa del quince por ciento (15%).

Artículo 127. Modifíquese el artículo 414-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 414-1. ***Retención en la fuente en transporte internacional.*** Los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios de transporte internacional, prestados por empresas de transporte aéreo o marítimo sin domicilio en el país, están sujetos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, a la tarifa del cinco por ciento (5%).

Artículo 128. Modifíquese el artículo 415 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 415. ***Tarifa de retención para los demás casos.*** En los demás casos, relativos a pagos o abonos en cuenta por conceptos no contemplados en los artículos anteriores, diferentes a ganancias ocasionales, la tarifa será del quince por ciento (15%) sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta. En el caso de las ganancias ocasionales, la retención en la fuente será del 10% sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta.

Parágrafo. La retención en la fuente de que trata el inciso segundo de este artículo no será aplicable para los inversionistas de portafolio, la cual será la establecida en el artículo 18-1 de este Estatuto.

Artículo 129. Adiciónese el literal g) del artículo 684 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

g) Sin perjuicio de las facultades de supervisión de las entidades de vigilancia y control de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad; para fines fiscales, la DIAN cuenta con plenas facultades de revisión y verificación de los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición, y sus soportes, los cuales han servido como base para la determinación de los tributos.

Artículo 130. Adiciónense los siguientes literales n) y o) al artículo 631 al Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

n) Las sociedades colombianas que sean subsidiarias o filiales de sociedades nacionales o del exterior, los establecimientos permanentes de empresas del exterior, patrimonios autónomos, fondos de inversión colectiva, deberán identificar a sus beneficiarios efectivos en los términos del artículo 631-5 de este estatuto, y, respecto de los mencionados beneficiarios efectivos, deberán suministrar:

1. Sus nombres y apellidos.

2. Su fecha de nacimiento; y,

3. El número de identificación tributaria del exterior donde tienen su residencia fiscal, en caso de existir.

4. Participación en el capital de las sociedades o empresas.

5. País de residencia fiscal.

6. País del que son nacionales.

Se exceptúan de esta obligación las sociedades nacionales cuyas acciones se encuentren listadas en la Bolsa de Valores de Colombia y aquellos fondos y patrimonios autónomos cuyas participaciones o derechos fiduciarios sean valores y se encuentren listados en la Bolsa de Valores de Colombia.

o) El Gobierno nacional podrá señalar mediante reglamento información adicional a la señalada en este artículo que deba ser suministrada, tanto por contribuyentes como por no contribuyentes, a la DIAN.

Artículo 131. Adiciónese el artículo 631-4 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 631-4. ***Obligaciones relacionadas con el intercambio automático de información.*** El Director General de la DIAN definirá mediante resolución las entidades que deberán suministrar información para efectos de cumplir con los compromisos internacionales en materia de intercambio automático de información, teniendo en cuenta los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente sobre intercambio automático de información, estarán obligadas a:

1. Identificar, respecto de las cuentas financieras, definidas teniendo en cuenta los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente sobre la materia, de las cuales sea titular una persona natural o jurídica sin residencia fiscal en Colombia o con múltiples residencias fiscales, una persona jurídica o un instrumento jurídico, con residencia fiscal en Colombia o en el extranjero, en los que una persona natural sin residencia fiscal en Colombia o con múltiples residencias fiscales ejerza control (beneficiario efectivo), la siguiente información:

a) Nombre, apellidos, fecha de nacimiento y número de identificación tributaria del exterior del titular de la cuenta financiera y/o del beneficiario efectivo en los términos del artículo 631-5 de este Estatuto;

b) La autocertificación de parte de la persona natural en la que conste el país o jurisdicción de la cual es residente fiscal;

c) Número de la cuenta financiera o su equivalente funcional en caso de no tenerlo;

d) La identificación de la institución financiera para efectos del reporte internacional;

e) El saldo o valor de la cuenta y el saldo promedio al final de año calendario correspondiente o el saldo en un momento determinado de conformidad con el instrumento internacional correspondiente. En caso de que la cuenta haya sido cerrada, el saldo al momento de cierre.

f) Los movimientos en las cuentas financieras ocurridos en el año calendario correspondiente;

g) Cualquier otra información necesaria para cumplir con las obligaciones internacionales contraídas por Colombia que señale la DIAN mediante resolución.

2. Implementar y aplicar los procedimientos de debida diligencia necesarios para la correcta recolección de la información mencionada en el numeral 1 anterior que fije la DIAN para lo cual esta última tendrá en cuenta los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente sobre intercambio automático de información.

Parágrafo 1°. En los casos en que sea necesario, la DIAN fijará, teniendo en cuenta los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente sobre intercambio automático de información, los procedimientos de debida diligencia de que trata el numeral 2 de este artículo que deberán implementar y aplicar las entidades señaladas mediante resolución, para identificar al beneficiario efectivo en los términos del artículo 631-5 de este Estatuto. Lo aquí dispuesto podrá hacerse de manera conjunta con las superintendencias de las instituciones financieras según lo aquí previsto.

Parágrafo 2°. El incumplimiento de lo previsto en este artículo será sancionable de conformidad con lo previsto en el artículo 651 de este Estatuto.

Parágrafo 3°. El no suministro de la información señalada en los numerales 1 y 2 de este artículo por parte de la persona natural a la entidad señalada mediante la resolución de que trata este artículo, es causal de no apertura de la cuenta y de cierre de la misma, en caso

de que así se contemple en el procedimiento de debida diligencia que para el efecto fije la DIAN.

Parágrafo 4°. La función de fiscalización de los procedimientos de debida diligencia que para el efecto fije la DIAN, en desarrollo de lo previsto en el numeral 2 de este artículo, estará en cabeza de la superintendencia que ejerza la vigilancia sobre la entidad correspondiente. Para el efecto, se aplicará el mismo régimen sancionatorio previsto para el incumplimiento de obligaciones relacionadas con la prevención del lavado de activos y la financiación del terrorismo aplicable a las entidades vigiladas por la respectiva superintendencia.

Parágrafo 5°. Las superintendencias que ejerzan vigilancia sobre las instituciones financieras que se señalen mediante resolución de la DIAN podrán impartir instrucciones necesarias para lograr el adecuado cumplimiento de estas obligaciones para que dicho cumplimiento no implique menoscabo de otras obligaciones.

Artículo 132. Adiciónese el artículo 631-5 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 631-5. ***Beneficiarios efectivos.*** Para efectos de lo dispuesto en el artículo 631 de este Estatuto, se entiende por beneficiario efectivo la persona natural que cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:

a) Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior.

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

Parágrafo 1°. El régimen sancionatorio por no cumplir con la obligación de identificar al beneficiario efectivo, será el previsto para el incumplimiento del artículo 631 de este Estatuto.

Parágrafo 2°. La identificación del beneficiario efectivo podrá hacerse teniendo en cuenta los lineamientos del sistema de administración del riesgo de lavado de activos y financiación del terrorismo (Sarlaft) aun cuando no se trate de entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Artículo 133. Adiciónese el artículo 631-6 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 631-6. ***Beneficiarios efectivos.*** Para efectos de lo dispuesto en el artículo 631-4 de este Estatuto, se entiende por beneficiario efectivo la persona natural que cumpla con cualquiera de las siguientes condiciones:

a) Tener control efectivo, directa o indirectamente, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior; o,

b) Ser beneficiaria, directa o indirecta, de las operaciones y actividades que lleve a cabo la sociedad nacional, el mandatario, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario, el fondo de inversión colectiva o de una sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia; o,

c) Poseer, directa o indirectamente, el 25% o más del capital o de los votos de la sociedad nacional, del patrimonio autónomo, del encargo fiduciario, del fondo de inversión colectiva o de la sociedad del exterior con un establecimiento permanente en Colombia.

Parágrafo 1°. El régimen sancionatorio por no cumplir con la obligación de identificar al beneficiario efectivo, será el previsto en los parágrafos 2° y 4° del artículo 631-4 de este Estatuto.

Parágrafo 2°. La identificación del beneficiario efectivo podrá hacerse, respecto de las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, siguiendo los lineamientos del sistema de administración del riesgo de lavado de activos y financiación del terrorismo (Sarlaft); siempre y cuando, se garantice la efectiva identificación de las personas naturales que tengan una participación directa o indirecta, igual o superior al 25%, en la sociedad nacional, el patrimonio autónomo, el encargo fiduciario o el fondo de inversión colectiva.

Artículo 134. Adiciónese un parágrafo al artículo 771-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo 2°. Sin perjuicio de lo establecido en este artículo, los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año o periodo gravable serán aceptados fiscalmente, así la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o periodo siguiente, siempre y cuando se acredite la prestación del servicio o venta del bien en el año o período gravable.

Artículo 135. Modifíquense los parágrafos 1°, 2° y el parágrafo transitorio, y adiciónese un parágrafo 3° al artículo 771-5 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

Parágrafo 1°. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

1. En el año 2018, el menor valor entre:

a) El ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cien mil (100.000) UVT, y

b) El cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.

2. En el año 2019, el menor valor entre:

a) El setenta por ciento (70%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de ochenta mil (80.000) UVT, y

b) El cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.

3. En el año 2020, el menor valor entre:

a) El cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de sesenta mil (60.000) UVT, y

b) El cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.

4. A partir del año 2021, el menor valor entre:

a) El cuarenta por ciento (40%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cuarenta mil (40.000) UVT, y

b) El treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.

Parágrafo 2°. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen operadores de Juegos de Suerte y Azar, la gradualidad prevista en el parágrafo anterior se aplicará de la siguiente manera:

1. En el año 2018, el setenta y cuatro por ciento (74%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

2. En el año 2019, el sesenta y cinco por ciento (65%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

3. En el año 2020, el cincuenta y ocho por ciento (58%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

4. A partir del año 2021, el cincuenta y dos por ciento (52%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

Para efectos de este parágrafo no se consideran comprendidos los pagos hasta por 1.800 UVT que realicen los operadores de juegos de suerte y azar, siempre y cuando realicen la retención en la fuente correspondiente.

Parágrafo 3°. En todo caso, los pagos individuales que superen las sesenta y siete (67) UVT deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo o deducción.

Parágrafo transitorio. El 100% de los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes durante los años 2014, 2015, 2016 y 2017 tendrán reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos, o impuestos descontables en la declaración de renta correspondiente a dicho período gravable, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos establecidos en las normas vigentes.

Artículo 136. Adiciónese el artículo 771-6 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 771-6. ***Facultad para desconocer costos y gastos.*** La DIAN podrá rechazar la procedencia de costos y la deducción de gastos en el exterior cuando se verifique que:

1. El beneficiario efectivo, en los términos del artículo 631-5 de este Estatuto, de dichos pagos es, directa o indirectamente, en una proporción igual o superior al 50%, el mismo contribuyente;

2. El pago se efectúa a una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial o no se allegue certificado de residencia fiscal del beneficiario del pago.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la estructura jurídica obedece a un propósito principal de negocios, diferente al ahorro tributario, lo cual podrá hacerse a través de la aplicación del régimen de precios de transferencia.

Artículo 137. Adiciónese el artículo 772-1 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 772-1. ***Conciliación fiscal.*** Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto. El gobierno nacional reglamentará la materia.

El incumplimiento de esta obligación se considera para efectos sancionatorios como una irregularidad en la contabilidad.

Artículo 138. Adiciónese el artículo 868-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 868-2. ***Moneda para efectos fiscales.*** Para efectos fiscales, la información financiera y contable así como sus elementos activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, se llevarán y presentarán en pesos colombianos, desde el momento de su reconocimiento inicial y posteriormente.

Artículo 139. Adiciónese el Libro Séptimo al Estatuto Tributario el cual quedará así:

LIBRO SÉPTIMO

TÍTULO I

RÉGIMEN DE REVELACIÓN OBLIGATORIA DE ESTRATEGIAS DE PLANEACIÓN TRIBUTARIA AGRESIVA

Artículo 882. ***Objeto.*** El régimen de revelación obligatoria de estrategias de planeación tributaria agresiva tiene por objeto permitir a la DIAN conocer de manera oportuna las estrategias de planeación tributaria agresiva en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, que implican un riesgo de erosión de la base gravable o el traslado de utilidades y sus usuarios, de tal forma que la DIAN pueda, de ser el caso, proponer las medidas necesarias para desincentivar su uso.

Artículo 883. ***Definiciones.*** Para efectos del presente título, se entiende por:

1. Estrategias de planeación tributaria agresiva en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, aquellas:

a) Cuya implementación, bien sea que esta ocurra o no, tenga la potencialidad de generar, para el usuario, una ventaja tributaria; y,

b) Que reúnen al menos una de las características específicas previstas en el artículo 884 de este Estatuto.

2. Ventaja tributaria: Es el ahorro tributario derivado de la implementación de la estrategia de planeación tributaria agresiva sobre el impuesto sobre la renta y complementarios, y constituye una de las principales razones para formular el esquema.

3. Ahorro tributario: Es la reducción efectiva de la carga impositiva en materia del impuesto sobre la renta y complementarios o el diferimiento del pago del mismo.

4. Promotor: Es la persona, natural o jurídica, residente fiscal colombiano, que diseña el esquema de planeación tributaria agresiva y lo pone a disposición del contribuyente.

5. Promotor extranjero: Es la persona, natural o jurídica, que no es residente fiscal colombiano, que diseña el esquema de planeación tributaria agresiva y lo pone a disposición del contribuyente.

6. Usuario: Es el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios que recibe el esquema de planeación tributaria agresiva y lo ejecuta, bien sea de manera directa o indirecta.

Artículo 884. ***Características específicas.*** Son características específicas de las estrategias de planeación tributaria agresiva las siguientes:

1. La generación o la utilización de pérdidas fiscales cuyo valor sea igual o superior a 31.000 UVT.

2. La participación de entidades o vehículos de inversión, transparentes o no, que son residentes fiscales, en el caso de las primeras, o están constituidos en, en el caso de los segundos, de jurisdicciones cuya tasa nominal del impuesto sobre la renta es igual o inferior al 80% de la tarifa nominal del impuesto sobre la renta y complentarios.

3. La aplicación de alguno de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia.

4. La presencia de pagos susceptibles de constituir una deducción para efectos tributarios, que no estarían gravados en cabeza del beneficiario efectivo de los mismos.

5. Las demás que fije el reglamento que tengan la potencialidad de erosionar la base gravable o constituir un traslado de beneficios al exterior.

Artículo 885. ***Información que debe ser suministrada.*** La información que debe ser suministrada en desarrollo del régimen aquí previsto debe ser suficiente para que la DIAN pueda comprender cómo opera la estrategia de planeación tributaria agresiva y cómo surge la ventaja tributaria. Para el efecto, la información que debe ser suministrada en desarrollo de la obligación principal de reporte previsto en el artículo 886 del Estatuto Tributario, incluye, entre otros, la siguiente:

1. Identificación, tal y como consta en el Registro Único Tributario, del Promotor.

2. La característica específica principal de la estrategia de planeación tributaria agresiva que genera la obligación principal de reporte.

3. Los beneficiarios efectivos, tal y como se definen en el artículo 631-5 de este estatuto, de las estrategia de planeación tributaria agresivas.

4. La descripción de la estrategia de planeación tributaria agresiva y los procedimientos necesarios para su correcta implementación. Esta descripción debe incluir todos los elementos relevantes para la correcta implementación de la estrategia tales como: hechos, características de las partes involucradas, características de las transacciones necesarias para ejecutar la estrategia y cómo surge la ventaja tributaria.

5. Disposiciones legales (leyes, convenios, decretos, resoluciones y conceptos) -indicando los artículos- relevantes para lograr obtener la ventaja tributaria.

6. Descripción sobre la ventaja tributaria que se espera obtener de la estrategia de planeación tributaria agresiva y el monto esperado de la misma, de ser posible.

Artículo 886. ***Obligación principal de reporte.*** La obligación principal de reportar los esquemas de planeación tributaria agresiva a la DIAN implica que el Promotor está obligado a reportar las estrategias dentro de los primeros 2 meses del año gravable siguiente al que puso en disposición del Usuario los esquemas.

La obligación secundaria de reportar en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios las estrategias de planeación tributaria agresiva que haya empleado en el año gravable que se declara por parte del Usuario, implica que este está obligado a suministrar dicha información en la declaración correspondiente.

Parágrafo 1°. Cuando se trate de un Promotor Extranjero, la obligación principal de reporte estará en cabeza del Usuario de la estrategia de planeación tributaria agresiva quien deberá reportar las estrategias dentro de los primeros 3 meses del año gravable siguiente al que puso en disposición del Usuario las estrategias.

Parágrafo 2°. Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende que una estrategia fue puesta a disposición del Usuario cuando el Promotor le hace llegar por cualquier medio los elementos esenciales de la estrategia necesarios para su correcta implementación.

Parágrafo 3°. Una vez cumplida la obligación principal, el Promotor deberá suministrar al Usuario el NIE de las estrategias de planeación tributaria agresiva que el primero puso a disposición del segundo, con el fin de que el Usuario revele en las declaraciones tributarias correspondientes las estrategias de planeación tributaria agresiva que implementó en el año gravable que se declara. Esta obligación deberá cumplirse dentro de los 30 días calendario, siguientes a la fecha en que la DIAN expida al Promotor los NIE correspondientes.

Artículo 887. ***Forma de suministro de la información.*** La información deberá ser suministrada en la forma y condiciones que para el efecto fije la DIAN mediante resolución. El plazo para suministrar la información, será el que determine el Gobierno nacional.

Parágrafo 1°. La información prevista en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 885 de este estatuto, deberá ser suministrada en el formulario que para el efecto determine la DIAN.

Parágrafo 2°. La información prevista en los numerales 4, 5 y 6 será objeto de un documento separado que deberá ser conservado por un mínimo de 5 años, contados a partir del 1° de enero del año siguiente a año gravable de su revelación, y deberá estar a disposición de la DIAN para cuando esta la solicite. El Gobierno nacional, determinará el contenido de este documento mediante reglamento.

Artículo 888. ***Actuaciones por parte de la DIAN.*** Las siguientes son las actuaciones que debe realizar la DIAN con la información sobre estrategias de planeación tributaria agresiva que reciba en desarrollo de lo previsto en este título:

1. El reporte de las estrategias de planeación tributaria agresiva no implica que la DIAN acepte u objete las mismas de manera automática.

2. Una vez recibido el reporte de una o varias estrategias de planeación tributaria por parte de los Promotores o los Usuarios, según sea el caso, la DIAN deberá emitir un número de identificación para cada una de las estrategias de planeación tributaria agresivas -NIE.

3. La DIAN deberá diseñar programas de fiscalización basados en los riesgos identificados en las estrategias de planeación tributaria agresiva que le sean reveladas.

4. La DIAN deberá proponer la adopción de las medidas que correspondan para evitar la futura implementación de estrategias de planeación tributaria agresiva

que tengan la potencialidad de erosionar la base gravable o constituir el traslado de beneficios.

Artículo 889. ***Régimen sancionatorio.*** El término de la firmeza de las declaraciones de renta de los promotores, empezará a correr a partir de la fecha en la que el promotor cumpla con el deber de suministro de información, previsto en este capítulo. El término de firmeza de la declaración de renta los usuarios, empezará a correr en la fecha en la que presenten la declaración de renta y suministren el NIE.

Artículo 890. ***Entrada en vigencia.*** El régimen de revelación obligatoria de estrategias de planeación tributaria agresiva previsto en este título entrará en vigencia el 1° de enero de 2019. Así:

1. Las estrategias que hayan sido puestas a disposición del usuario antes del 1° de enero de 2019 cuya implementación se da con posterioridad a dicha fecha, deben ser reveladas.

2. Las estrategias que hayan sido puestas a disposición del usuario antes del 1° de enero de 2017, cuya implementación se dio antes de la fecha señalada y cuyos efectos cesaron antes del 1° de enero de 2018, no deben ser reveladas.

3. Las estrategias que hayan sido puestas a disposición del usuario antes del 1° de enero de 2017, cuya implementación se dio antes de la fecha señalada, pero los efectos continúan con posterioridad al 1° de enero de 2018, deben ser reveladas.

4. Las estrategias que hayan sido puestas a disposición del usuario con posterioridad al 1° de enero de 2018 deberán ser reveladas en los términos de este Título.

TÍTULO II

RÉGIMEN DE ENTIDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR

Artículo 891. ***Sujetos del régimen de entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE).*** Están obligados a cumplir con las disposiciones de este Título las sociedades nacionales y demás contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que tengan, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 10% en el capital de la ECE o en los resultados de la misma.

Artículo 892. ***Entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE).*** Para efectos de lo previsto en este Título, son entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE), aquellas que cumplen con la totalidad de los requisitos siguientes:

1. La ECE es controlada por uno o más residentes fiscales colombianos en los términos de cualquiera de las siguientes disposiciones:

a) Se trata de una subordinada en los términos de los numerales i), ii), iv) y v) del literal b) del numeral 1 del artículo 260-1 de este Estatuto; o,

b) Se trata de un vinculado económico del exterior en los términos de cualquiera de los literales del Numeral 5 del artículo 260-1 de este estatuto.

2. La ECE no tiene residencia fiscal en Colombia.

Parágrafo 1°. 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.

Parágrafo 2°. Se presume que los residentes fiscales 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.

Parágrafo 3°. Para efectos de determinar la existencia o no de control en los términos del numeral 1 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, la tenencia de opciones de compra sobre acciones o participaciones en el capital de la ECE, se asimila a la tenencia de las acciones o participaciones directamente.

Artículo 893. ***Ingresos pasivos.*** Para efectos de lo dispuesto en este Título, son ingresos pasivos obtenidos por una ECE, los siguientes:

1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o realización de utilidades provenientes de participaciones en otras sociedades o vehículos de inversión, salvo que:

a) Las utilidades que son susceptibles de distribución correspondan a rentas activas de la ECE; es decir, que tengan su origen en actividades económicas reales llevadas a cabo por la ECE o su filiales y subordinadas en el país de residencia fiscal;

b) De haberse distribuido directamente a los residentes fiscales colombianos, los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución o realización de utilidades habrían estado exentos de tributación en Colombia.

2. Intereses o rendimientos financieros tal y como están definidos en el artículo 395 de este estatuto. No se consideran rentas pasivas los intereses o rendimientos financieros obtenidos por una ECE que:

a) Sea una institución financiera del exterior, y

b) No esté domiciliada, localizada o constituida en una jurisdicción calificada como una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o sea una entidad sometida a un régimen tributario preferencial.

3. Ingresos derivados de la cesión del uso, goce, o explotación de activos intangibles, tales como marcas, patentes, fórmulas, software, propiedad intelectual e industrial y otras similares.

4. Ingresos provenientes de la enajenación o cesión de derechos sobre activos que generen rentas pasivas.

5. Ingresos provenientes de la enajenación o arrendamiento de bienes inmuebles.

Artículo 894. ***Presunción de pleno derecho.*** Se presume de pleno derecho que cuando los ingresos pasivos de la ECE representan un 80% o más de los ingresos totales de la ECE, que la totalidad de los ingresos, costos y deducciones de la ECE darán origen a rentas pasivas.

Artículo 895. ***Realización de los ingresos.*** Los ingresos pasivos obtenidos por una ECE, se entienden realizados en cabeza de los residentes fiscales colom-

bianos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de esta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 27, 28, 29 de este Estatuto.

Artículo 896. ***Realización de los costos.*** Los costos asociados a los ingresos pasivos obtenidos por una ECE, se entienden realizados en cabeza de los residentes fiscales colombianos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de esta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 58 y 59 de este Estatuto.

Artículo 897. ***Realización de las deducciones.*** Las expensas en las que incurra la ECE para la obtención de los ingresos pasivos serán deducibles al momento de determinar las rentas pasivas siempre que cumplan con los requisitos previstos en este estatuto para su procedencia. Las deducciones que solicite una ECE, se entienden realizados en cabeza de los residentes fiscales colombianos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de esta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 104, 105 y 106 de este Estatuto.

Artículo 898. ***Determinación de las rentas pasivas.*** Las rentas pasivas atribuibles a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios son aquellas que resulten de sumar la totalidad de los ingresos pasivos realizados por la ECE en el año o período gravable, y restar los costos y las deducciones asociados a esos ingresos pasivos, de acuerdo con las reglas de los artículos anteriores.

Artículo 899. ***Renta líquida gravable.*** Las rentas pasivas, cuyo valor sea igual o mayor a cero (0), deberán ser incluidas en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con la participación que tengan en la ECE o en los resultados de la misma, los sujetos obligados a este régimen de acuerdo con el artículo 891.

Artículo 900. ***Pérdidas asociadas a las rentas pasivas.*** Las rentas pasivas, cuyo valor sea inferior a cero (0), no se someten a las reglas previstas en el artículo 147 de este estatuto para las pérdidas fiscales.

Artículo 901. ***Descuento por impuestos pagados en el exterior por la ECE.*** Los residentes fiscales que ejerzan control sobre una ECE y, en consecuencia, se vean en la obligación de cumplir con lo dispuesto en el artículo 899 de este Estatuto, tendrán derecho a los descuentos de que trata el artículo 254 de este Estatuto en la proporción de su participación en la ECE.

Artículo 902. ***Tratamiento de la distribución de beneficios por parte de la ECE cuyo origen corresponde a rentas sometidas al régimen ECE.*** Los dividendos y beneficios distribuidos o repartidos por la ECE, así como los remanentes distribuidos al momento de la liquidación de la ECE, originados en utilidades que estuvieron sometidas a tributación de acuerdo con las reglas de este Título, serán considerados como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional al momento de su realización para efectos fiscales por parte del sujeto obligado al régimen de ECE de conformidad con el artículo 891 en la proporción a que a ellas tuviera derecho.

Las rentas o ganancias ocasionales provenientes de la enajenación de las acciones o participaciones en la ECE que correspondan a utilidades que estuvieron sometidas a tributación de conformidad con lo previsto en este Título, se consideran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional al momento de su realización para efectos fiscales por parte del sujeto obligado al régimen de ECE de conformidad con el artículo 891 en la proporción a que a ellas tuviera derecho.

PARTE III

RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

Artículo 140. Modifíquese el artículo 19 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 19. ***Contribuyentes del régimen tributario especial.*** Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, así como las cajas de compensación familiar, las sociedades o entidades de alcohólicos anónimos, las congregaciones de cultos y religiones reconocidas como tales por el Ministerio del Interior, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales.

Excepcionalmente, podrán solicitar ante la administración tributaria, de acuerdo con el artículo 356-2, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se enumeran a continuación:

1. Que se constituyan como Entidad Sin Ánimo de Lucro.

2. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del presente estatuto, a las cuales debe tener acceso la comunidad.

3. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356-1.

Parágrafo 1°. La calificación de la que trata el presente artículo no aplica para las entidades enunciadas y determinadas como no contribuyentes, en el artículo 23 del presente estatuto.

Parágrafo 2°. Para la verificación de la destinación de los excedentes, las entidades que superen las 160.000 UVT de ingresos anuales, deberán presenta ante la Dirección de Gestión de Fiscalización una memoria económica, en los términos de los artículos y 356-3 del presente estatuto.

Parágrafo 3°. Para gozar de la exención del impuesto sobre la renta de que trata el artículo 358, los contribuyentes contemplados en el presente artículo, deberán cumplir además de las condiciones aquí señaladas, las previstas en el Título VI del presente Libro.

Parágrafo transitorio. Las entidades que a 31 de diciembre de 2016 se encuentren clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial continuarán en este régimen, y para su permanencia deberán cumplir con el procedimiento establecido en el presente estatuto y en el decreto reglamentario que para tal efecto expida el Gobierno nacional.

Artículo 141. Adiciónese el artículo 19-4 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 19-4. ***Tributación sobre la renta de las cooperativas y los fondos mutuos de inversión.*** Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control; pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%).

Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente. Las reservas legales a las cuales se encuentran obligadas estas entidades no podrán ser registradas como un gasto para la determinación del beneficio neto o excedente.

Parágrafo 1°. Las entidades cooperativas a las que se refiere el presente artículo, solo estarán sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros, en los términos que señale el reglamento, sin perjuicio de las obligaciones que les correspondan como agentes retenedores, cuando el Gobierno nacional así lo disponga.

Artículo 142. Modifíquese el artículo 22 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 22. ***Entidades no contribuyentes y no declarantes.*** No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y no deberán cumplir el deber formal de presentar declaración de ingresos y patrimonio, de acuerdo con el artículo 598 del presente estatuto, la Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas Metropolitanas, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana, las Superintendencias, las Unidades Administrativas Especiales, los establecimientos públicos, y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley como contribuyente.

Así mismo, serán no declarantes las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; las juntas de acción comunal; las juntas de defensa civil; las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por este y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Tampoco serán contribuyentes ni declarantes los Resguardos y Cabildos Indígenas, ni la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.

Artículo 143. Modifíquese el artículo 23 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 23. ***Entidades no contribuyentes declarantes.*** No son contribuyentes del impuesto sobre la renta los sindicatos, las asociaciones gremiales, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las Asociaciones de Departamentos y las Federaciones de Municipios, y los fondos parafiscales agropecuarios, pesqueros y de promoción turística. Estas entidades estarán en todo caso obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio.

Artículo 144. Modifíquese el artículo 356 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 356. ***Tratamiento especial para algunos contribuyentes.*** Los contribuyentes a que se refiere el artículo 19 que sean calificados en el Registro Único Tributario como pertenecientes a Régimen Tributario Especial, están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%).

Artículo 145. Modifíquese el artículo 356-1 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 356-1. ***Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos de contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial.*** Los pagos por prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y cualquier otro tipo de pagos, así como la celebración de contratos o actos jurídicos onerosos o gratuitos, cuando sean realizados con los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control, serán considerados por la administración tributaria como una distribución indirecta de excedentes y por ende procederá lo establecido en el artículo 364-3.

Únicamente se admitirán pagos laborales a los administradores y al representante legal, siempre y cuando la entidad demuestre el pago de los aportes a la seguridad social y parafiscales. Para ello, el administrador o gerente deberá tener vínculo laboral.

El presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades contribuyentes de que trata el artículo 19 de este Estatuto, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad.

Parágrafo 1°. Para efectos fiscales, las entidades sin ánimo de lucro deberán identificar los costos de proyectos, de las actividades de venta de bienes o servicios y los gastos administrativos, para su verificación por la administración tributaria, todo lo cual, deberá certificarse por el Revisor Fiscal o contador.

Parágrafo 2°. Los aportes iniciales que hacen los fundadores al momento de la constitución de la entidad sin ánimo de lucro y los aportes a futuro que hacen personas naturales o jurídicas diferentes a los fundadores, no generan ningún tipo de derecho de retorno para el aportante, no serán reembolsables durante la vida de la entidad ni al momento de su liquidación.

Artículo 146. Adiciónese el artículo 356-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 356-2. ***Calificación al régimen tributario especial.*** Las entidades de que trata el artículo 19 deberán presentar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), mediante el sistema que esta defina, la solicitud de calificación al Régimen Tributario Especial, junto con los documentos que el Gobierno nacional establezca mediante decreto, de conformidad con lo establecido en el artículo 364-5 de este Estatuto.

Surtido el trámite previsto en el artículo 364-5 de este estatuto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) procederá a autorizar su calificación en el Registro Único Tributario.

En caso de que la Administración Tributaria compruebe el incumplimiento de los requisitos al momento de la solicitud, la entidad no podrá ser registrada en el RUT como contribuyente del Régimen Tributario Especial y seguirá perteneciendo al régimen tributario ordinario, para lo cual se expedirá el correspondiente acto administrativo, contra el que procede recurso de reposición.

Parágrafo transitorio. Las entidades que a 31 de diciembre de 2016 se encuentren clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial deberán presentar ante la administración tributaria los documentos que para el efecto establezca el reglamento, a través de los sistemas informáticos que para estos fines adopte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Estos documentos serán objeto de verificación, y se someterán al procedimiento previsto en el artículo 364-5 de este Estatuto. La calidad de contribuyente del impuesto de renta del régimen tributario especial se mantendrá sin necesidad de pronunciamiento expreso por parte de la DIAN, excepto en aquellos en que se decida modificar dicha calidad, para lo cual se expedirá el acto administrativo correspondiente, contra el que procede recurso de reposición.

Artículo 147. Adiciónese el artículo 356-3 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 356-3. ***Actualización del RUT para los contribuyentes del régimen tributario especial.*** Los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial actualizarán anualmente su calificación de contribuyentes del Régimen Tributario Especial contenido en el RUT, por regla general, con la simple presentación de la declaración de renta.

Las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT en año inmediatamente anterior, deberán enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en los términos que establezca el Gobierno nacional, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia.

Aquellas entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial que no cumplan con los requisitos establecidos en el presente artículo y sus reglamentaciones, serán determinadas como sociedades comerciales, sometidas al régimen general del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el artículo 364-3.

Parágrafo. El Gobierno nacional reglamentará las características que deberá cumplir la memoria económica de que trata el presente artículo y los plazos para su presentación.

Artículo 148. Modifíquese el artículo 358 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 358. ***Exención sobre el beneficio neto o excedente.*** El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357, tendrá el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad.

La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.

Los excedentes descritos en el presente artículo serán exentos siempre y cuando la entidad sin ánimo de lucro se encuentre calificada dentro del RUT como entidad del régimen tributario especial y cumpla con lo dispuesto en los artículos 19 a 23 y lo dispuesto en el Título I, Capítulo VI del Libro I del presente estatuto.

Parágrafo 1°. Los excedentes determinados como exentos deben estar debidamente soportados en el sistema de registro de las diferencias de los nuevos marcos normativos de la contabilidad.

Parágrafo 2°. Los representantes legales, el revisor fiscal, el contador y todos los miembros del órgano de administración de la entidad sin ánimo de lucro deben certificar el debido cumplimiento de los requisitos que establece la ley para ser beneficiario de la exención a la que se refiere este artículo.

Artículo 149. Adiciónese un artículo 358-1 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 358-1. ***Renta por comparación patrimonial.*** Los contribuyentes del Régimen Tributario Especial estarán sometidos al régimen de renta por comparación patrimonial.

Cuando la suma del beneficio neto o excedente y del beneficio neto o excedente exento determinado de conformidad con el artículo 357 de este Estatuto resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.

Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, al beneficio neto o excedente se adicionará el beneficio neto o excedente exento determinado de conformidad con el artículo 357 de este Estatuto. De esta suma, se sustrae el valor de los impuestos de renta y complementarios pagados durante el año gravable.

En lo concerniente al patrimonio se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales.

Artículo 150. Modifíquese el artículo 359 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 359. *Objeto social*. El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente capítulo y el artículo 19 del presente estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad:

1. **Educación formal:** conforme se define por las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994, que comprende educación inicial, primaria, secundaria, superior, técnica, tecnológica, profesional, educación continuada o educación para el trabajo y desarrollo humano debidamente autorizada por el Ministerio de Educación o de las secretarías departamentales, municipales y distritales. También comprende las actividades de promoción y apoyo a la expansión de cobertura y mejora de la calidad de la educación en Colombia.

2. **Salud:** la prestación de servicios de salud en el marco del Sistema de Seguridad Social en Salud regulado por la Ley 100 de 1993, por instituciones habilitadas por el Ministerio de Salud, Secretarias de Salud o entidades competentes, actividades de promoción, apoyo al mejoramiento de la salud y del sistema de salud.

3. **Cultura:** actividades culturales definidas por la Ley 397 de 1997 y aquellas actividades de promoción y desarrollo de la actividad cultural.

4. **Ciencia, tecnología e innovación:** actividades definidas por la Ley 1286 de 2009 y las que se desarrollen dentro de los proyectos aprobados por Colciencias. Así mismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general.

5. Actividades de desarrollo social, que comprende las siguientes actividades:

a) Protección, asistencia y promoción de los derechos de las poblaciones de especial protección constitucional, minorías, poblaciones en situación de vulnerabilidad, exclusión y discriminación; tales como niños, niñas, adolescentes y jóvenes, personas con discapacidad, personas mayores, grupos y comunidades étnicas, víctimas del conflicto, población desmovilizada, mujeres, población con orientación sexual e identidad de género diversa, población reclusa, población en situación de pobreza y pobreza extrema, población rural o campesinas entre otras.

b) Desarrollo, promoción, mejoramiento de la calidad y cobertura de los servicios públicos y los servicios públicos domiciliarios, así como el avance en las metas de desarrollo fijadas por la Organización de las Naciones Unidas.

c) Actividades orientadas a la promoción y desarrollo de la transparencia, al desarrollo de las políticas públicas y la participación ciudadana.

d) Actividades de apoyo a la recreación de familias de escasos recursos, desarrollo y mantenimiento de parques y centros de diversión, siempre y cuando sean para acceso general a la comunidad.

6. Actividades de protección al medio ambiente: conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.

7. Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras.

8. Promoción y apoyo a las actividades deportivas definidas por la Ley 181 de 1995, correspondientes al deporte aficionado, mediante las políticas públicas y las entidades competentes.

9. Actividades de libertad religiosa y de cultos exclusivamente, desarrolladas por entidades reconocidas como tales por el Ministerio del Interior.

10. Actividades de desarrollo empresarial: promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definida por la Ley 1014 de 2006.

11. Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.

12. Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia.

13. Recepción o ejecución en Colombia de recursos no reembolsables de cooperación internacional provenientes de personas extranjeras de derecho público, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales.

Parágrafo 1°. Se entenderá que la actividad es de interés general cuando beneficia a un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada).

Parágrafo 2°. Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando cualquier persona natural o jurídica puede acceder a las actividades que realiza la entidad sin ningún tipo de restricción, excepto aquellas que la ley contempla. Así mismo, se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares.

Parágrafo 3°. Las fundaciones, asociaciones, corporaciones y demás entidades nacionales o extrajeras sin ánimo de lucro, que reciban o ejecuten recursos no reembolsables de cooperación internacional provenientes de personas extranjeras de derecho público, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales deberán acreditar que tanto el receptor de los recursos, como la recepción o ejecución de los recursos se encuentran debidamente registrados ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia.

Artículo 151. Modifíquese el artículo 360 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 360. *Autorización para utilizar plazos adicionales para invertir.* Cuando se trate de programas cuya ejecución requiera plazos adicionales al contemplado en el artículo 358, o se trate de asignaciones permanentes, la entidad deberá contar con la aprobación de su Asamblea General o del órgano de administración que haga sus veces.

El órgano de administración de las entidades que desarrollen las actividades meritorias definidas en el artículo 359, debe aprobar los excedentes generados, y dejar constancia en el acta de la destinación de dichos

excedentes, de los plazos que se definan para tal efecto y del porcentaje que se autorice para incrementar su patrimonio.

La reunión del órgano de administración debe celebrarse con anterioridad al 31 de marzo de cada año.

En cualquier caso, las asignaciones permanentes no podrán tener una duración superior a cinco (5) años y deberán invertirse en el desarrollo de la actividad meritoria contemplada en el objeto social y en virtud de la cual la entidad fue calificada el Régimen Tributario Especial.

Parágrafo. En caso de que la Entidad sin ánimo de lucro requiera realizar asignaciones permanentes que superen el plazo de los cinco (5) años, deberá realizar una solicitud en tal respecto ante la dependencia que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales dicte mediante resolución.

Artículo 152. Modifíquese el artículo 369 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 369. ***Cuando no se efectúa la retención.*** No están sujetos a retención en la fuente:

1. Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a:

a) Los no contribuyentes no declarantes, a que se refiere el artículo 22.

b) Las entidades no contribuyentes declarantes, a que hace referencia el artículo 23.

2. Los pagos o abonos en cuenta que por disposiciones especiales sean exentos en cabeza del beneficiario.

3. Los pagos o abonos en cuenta respecto de los cuales deba hacerse retención en la fuente, en virtud de disposiciones especiales, por otros conceptos.

Parágrafo. Las transacciones realizadas a través de la Bolsa de Energía en ningún caso están sometidas a retención en la fuente.

Artículo 153. Modifíquese el artículo 125-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 125-1. ***Requisitos de los beneficiarios de las donaciones.*** Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho a deducción, sea alguna de las entidades consagradas en el numeral segundo del artículo 125, deberá reunir las siguientes condiciones:

1. Estar inscrita en la cámara de comercio, estar constituida como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial.

2. Que la entidad pertenezca al Régimen Tributario Especial antes de haber sido efectuada la donación.

3. Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo cuando se haya constituido en el mismo año gravable.

4. Manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones.

Artículo 154. Adiciónese un parágrafo 1° y un parágrafo 2° al artículo 125-2 del Estatuto Tributario, así:

Parágrafo 1°. En todo caso, cuando se donen otros activos su valor será el menor entre el valor comercial y el costo fiscal del bien donado.

Parágrafo 2° Las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos que darán lugar a rentas exentas siempre que se destinen a la actividad meritoria. Si la donación está condicionada por el donante, debe registrarse directamente en el patrimonio, para ser usada la donación y sus rendimientos en las actividades meritorias.

Artículo 155. Adiciónese el artículo 125-5 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 125-5. ***Donaciones a entidades no pertenecientes al régimen tributario especial.*** Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que no hacen parte del régimen tributario especial, no serán descontables de la renta y serán ingresos gravables para las entidades receptoras.

Si se determina que con motivo de la donación entregada cabe la figura de elusión fiscal, se procederá a sanciones para ambas entidades, receptora y donante.

Artículo 156. Adiciónese el artículo 364-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 364-1. ***Cláusula general para evitar la elusión fiscal.*** En ningún caso se reconocerá la aplicación del Régimen Tributario Especial a aquellas entidades que abusando de las posibilidades de configuración jurídica defrauden la norma tributaria que sería aplicable, o que mediante pactos simulados encubran un negocio jurídico distinto a aquel que dicen realizar o la simple ausencia de negocio jurídico.

Le corresponde a la autoridad tributaria regularizar mediante liquidación oficial, siguiendo el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, los supuestos de abuso del derecho, fraude a la ley o simulación en los que incurran las entidades beneficiarias del régimen tributario especial. La declaración de abuso, fraude o simulación proferida por la DIAN produce efectos exclusivamente tributarios y no está sometida a prejudicialidad alguna ni a procedimiento distinto al previsto para proferir la liquidación oficial de revisión en los artículos 702 a 714 del Estatuto Tributario. En ese acto oficial, además del impuesto eludido, se exigirán los intereses moratorios y se impondrá la sanción por inexactitud.

Artículo 157. Adiciónese el artículo 364-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 364-2. ***Actos y circunstancias que constituyen abuso del régimen tributario especial.*** Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, de manera particular se considera que la utilización del régimen tributario especial obedece a una estructura negocial abusiva, fraudulenta o simulada, según la calificación que efectúe la autoridad en la liquidación oficial de revisión, cuando se aprecie alguna de las siguientes circunstancias:

1. El fin principal de la entidad no obedezca a un interés general mediante la realización de las actividades meritorias, sino a una explotación económica con fines de distribución de los excedentes directa o indirectamente. En la apreciación de esta circunstancia se debe tener en cuenta entre otros factores, cuáles son las principales fuentes de percepción de ingresos y cuál es la destinación efectiva de tales recursos.

2. Los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario se beneficien de condiciones especiales para acceder a los bienes o servicios ofrecidos por la entidad.

3. Se adquieran a cualquier título, de manera directa o indirecta, bienes o servicios a los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o a cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.

4. La remuneración de los cargos de fundadores, asociados, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno o de cualquier relación laboral contratada por la entidad le dé derecho a quien emplea su capacidad de trabajo a participar en los resultados económicos de la entidad directamente o a través de persona o entidad interpuesta.

5. Se reciben formalmente como donaciones, dinero, bienes o servicios, por los cuales, las entidades sin ánimo de lucro retribuyen directa o indirectamente al donante como contraprestación implícita por la supuesta donación. En este caso, los valores recibidos como donación serán gravadas en cabeza de la entidad perceptora como ingresos distintos a los de su objeto social y adicionalmente no concederá deducción alguna al donante en el impuesto sobre la renta.

Artículo 158. Adiciónese el artículo 364-3 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 364-3. ***Exclusión del régimen tributario especial.*** Serán excluidas del Régimen Tributario Especial las entidades que:

1. No cumplan con lo dispuesto en los artículos 19 a 23-2.

2. No cumplan con lo dispuesto en el Título VI del Libro Primero del presente estatuto.

3. Cuyos miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección:

a) Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico,

b) Sean sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública.

Parágrafo. Las entidades a las que se refiere este artículo serán excluidas del Régimen Tributario Especial y por ende serán contribuyentes del impuesto sobre la renta a partir del año en el cual incumplan tales condiciones, para cuyo efecto se asimilarán a sociedades comerciales nacionales.

Las entidades pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial pasados dos (2) años desde su exclusión, para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 356-2 de este Estatuto.

La exclusión de las entidades sin ánimo de lucro del Régimen Tributario Especial por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la ley no significará que la entidad pierda su calidad de sin ánimo de lucro, salvo que la DIAN o la entidad competente demuestre que la entidad distribuyó excedentes contrario a lo dispuesto en el artículo 356-1 del presente estatuto.

Parágrafo. Lo previsto en el numeral 3° de este artículo impedirá la calificación en el Régimen Tributario Especial.

Artículo 159. Adiciónese el artículo 364-4 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 364-4. ***Registro ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia.*** Las fundaciones, asociaciones, corporaciones y las demás entidades nacionales sin ánimo de lucro, así como todas las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial, deberán registrar ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten en Colombia de personas extranjeras de derecho público o privado, gobiernos extranjeros, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales. APC-Colombia determinará el procedimiento de registro.

Artículo 160. Adiciónese el artículo 364-5 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 364-5. ***Registro web y remisión de comentarios de la sociedad civil.*** Todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN. El registro de que trata el presente artículo tiene por objeto que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad.

La entidad solicitante deberá, previa solicitud de la DIAN, remitir las explicaciones que correspondan para desestimar los comentarios y las observaciones presentadas por la comunidad.

Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro.

Parágrafo 1°. La solicitud de calificación en el Régimen Tributario Especial incluye la autorización de publicar los datos que contiene el registro.

Parágrafo 2°. El registro de que trata el presente artículo será público y deberá contener, como mínimo:

1. La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad.

2. La descripción de la actividad meritoria.

3. El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda.

4. El monto y el destino de las asignaciones permanentes que se hayan realizado en el año y los plazos adicionales que estén autorizados por el máximo órgano social, cuando corresponda.

5. Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control.

6. El monto total de pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos, sin obligación de discriminar los pagos individuales.

7. Los nombres e identificación de los fundadores.

8. El monto del patrimonio.

9. En caso de recibir donaciones, la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos se entiende que la donación a una entidad del Régimen Tributario Especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro.

10. Cuando las donaciones se perciban en eventos colectivos, sin que sea posible la identificación particular de los donantes, se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.

11. Un informe anual de resultados que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.

12. Los estados financieros de la entidad.

Parágrafo 3°. El registro de que trata el presente artículo podrá ser el registro de entidades sin ánimo de lucro que llevan las cámaras de comercio, en los términos y condiciones previstas en Decreto-ley 2150 de 1995, en el artículo 166 del Decreto-ley 019 de 2012 y las demás normas que las sustituya o modifiquen. En caso de ser así, las cámaras de comercio deberán garantizar que dicho registro sea accesible por el público desde un aplicativo web y que los comentarios recibidos sean dirigidos directamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los derechos por la prestación del servicio registral son los previstos en las normas vigentes sobre la materia, particularmente en lo dispuesto en el Decreto-ley 2150 de 1995 y artículo 182 de la Ley 1607 de 2012.

Parágrafo 4°. En cualquier caso, la información referida en el parágrafo anterior deberá ser publicada en la página web de cada entidad.

Parágrafo 5°. Sin perjuicio de lo anterior, y para efectos de control, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) a partir del 1° de enero de 2017, publicará en su página web, el nombre o razón social, número de identificación tributaria, representante legal e identificación, y actividad económica registrada en el RUT, para los comentarios de la sociedad civil.

Artículo 161. Adiciónese el artículo 364-6 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 364-6. ***Fiscalización en cabeza de la DIAN.*** La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ejercerá la fiscalización de las entidades sin ánimo de lucro a través de la verificación de los requisitos establecidos para ello, cuando las entidades de las que trata el artículo 19 soliciten su calificación en el Régimen Tributario Especial.

Parágrafo 1°. La DIAN deberá incluir dentro de su plan anual de fiscalización un programa de control a las entidades sin ánimo de lucro.

Parágrafo 2°. La DIAN reorganizará, mediante acto administrativo, su estructura, para garantizar que exista al interior de la misma una dependencia, seccional o departamento que se encargue de la fiscalización y verificación de los requisitos de las entidades sin ánimo de lucro y pertenecientes al Régimen Tributario Especial.

Artículo 162. *Personería jurídica de las entidades sin ánimo de lucro y registro obligatorio ante las cámaras de comerci***o.** A partir de la entrada en vigencia de esta ley todas las entidades sin ánimo de lucro deberán registrarse ante la Cámara de Comercio respectiva de la jurisdicción en la cual se encuentre la entidad. Dicho registro otorgará la personería jurídica. Lo anterior sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones especiales y en particular de las leyes que expresamente regulen en forma específica su creación y funcionamiento.

Parágrafo 1°. El Gobierno nacional reglamentará la forma y los plazos dentro de los cuales las personas jurídicas de derecho privado actualmente reconocidas se inscribirán en el registro que lleven las cámaras de comercio.

Parágrafo 2°. En cualquier caso, e independientemente de las normas especiales que establezcan requisitos especiales de existencia de las entidades sin ánimo de lucro, el registro ante la Cámara de Comercio será obligatorio para todos los contribuyentes del régimen tributario especial y entidades sin ánimo de lucro, exceptuando los considerados como no contribuyentes no declarantes, del artículo 23 del Estatuto Tributario, o la norma que lo amplíe o modifique.

Parágrafo 3°. Lo previsto en este artículo aplica también para las entidades a las que se refiere el artículo 45 del Decreto 2150 de 1995.

Artículo 163. ***Conversión***. Las cooperativas podrán convertirse en sociedades comerciales. La conversión será decidida por el máximo órgano social de la cooperativa, el cual deberá aprobar el método de intercambio de aportes por participaciones de capital, así como los estados financieros de períodos intermedios debidamente dictaminados y certificados, cortados en el último día del mes anterior respecto a la fecha de la convocatoria de la reunión en la que se adopte la decisión relativa a la conversión.

El máximo órgano social deliberará para estos efectos con un número plural de cooperados que representen por lo menos la mitad más uno de los derechos sociales de la cooperativa o corporación. Las decisiones se tomarán por el voto de la mayoría de los derechos sociales presentes.

La conversión no producirá solución de continuidad en la existencia de la persona jurídica, ni en sus actividades ni en su patrimonio.

El acuerdo de conversión se formalizará mediante el otorgamiento de escritura pública, la cual contendrá lo siguiente:

a) Los requisitos establecidos en el artículo 110 del Código de Comercio o en el artículo 5° de la Ley 1258 de 2008, según corresponda;

b) Los estados financieros de períodos intermedios debidamente dictaminados y certificados cortados en el último día del mes anterior respecto a la fecha de la convocatoria de la reunión en la que se tomará la decisión de la conversión.

Una vez que se haya otorgado la escritura pública, se procederá a la inscripción en el registro mercantil en la Cámara de Comercio del domicilio principal de la sociedad.

Dentro de los diez días hábiles siguientes al mencionado registro, el representante legal de la sociedad informará de la conversión a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Artículo 164. Modifíquese el artículo 598 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 598. ***Entidades obligadas a presentar declaración.*** Están obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio, todas las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, con excepción de las siguientes:

1. La Nación, los departamentos, los municipios y el resto de entidades territoriales.

2. Los resguardos y cabildos indígenas.

3. La propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.

4. Las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible.

5. Las áreas metropolitanas.

6. Las asociaciones de municipios.

7. Las Superintendencias.

8. Las Unidades Administrativas Especiales.

9. Los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.

10. La Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana.

11. Los Resguardos y Cabildos Indígenas, ni la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.

PARTE IV

MONOTRIBUTO

Artículo 165. Adiciónese al Estatuto Tributario el siguiente Libro:

LIBRO OCTAVO

MONOTRIBUTO

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 903. ***Creación del monotributo.*** Créese a partir del 1° de enero de 2017 el Monotributo con el fin de reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y en general simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen previsto en el presente capítulo.

El Monotributo es un tributo opcional de determinación integral, de causación anual, que sustituye el impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo.

Artículo 904. ***Hecho generador y base gravable del monotributo.*** El componente de impuesto del Monotributo se genera por la obtención de ingresos, ordinarios y extraordinarios, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Artículo 905. ***Sujetos pasivos.*** Podrán ser sujetos pasivos del Monotributo las personas naturales que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año gravable hubieren obtenido ingresos brutos ordinarios o extraordinarios, iguales o superiores a 1.400 UVT e inferiores a 3.500 UVT.

2. Que desarrollen su actividad económica en un establecimiento con un área inferior o igual a 50 metros cuadrados.

3. Que sean elegibles para pertenecer al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos, BEPS, de acuerdo con la verificación que para tal efecto haga el administrador de dicho servicio social complementario.

4. Que tengan como actividad económica una o más de las incluidas en la división 47 comercio al por menor y la actividad 9602 peluquería y otros tratamientos de belleza de la clasificación de actividades económicas – CIIU adoptada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Parágrafo. El monto de 1.400 UVT previsto en el numeral 1° de este artículo se reducirá en el año 2018 a 1.000 UVT.

Artículo 906. ***Sujetos que no pueden optar por el monotributo.*** No podrán optar por el Monotributo:

1. Las personas jurídicas.

2. Las personas naturales que obtengan rentas de trabajo.

3. Las personas naturales que obtengan de la suma de las rentas de capital y dividendos más del 5% de sus ingresos totales.

4. Las personas que desarrollen simultáneamente una de las actividades relacionadas en el artículo anterior y otra diferente.

Artículo 907. ***Componentes del monotributo.*** El monto pagado por concepto del Monotributo tiene dos componentes; un impuesto de carácter nacional y un aporte al Servicio Social Complementario de BEPS.

Artículo 908. ***Valor del monotributo.*** El valor a pagar por el Monotributo dependerá de la categoría a la que pertenezca el contribuyente, que a su vez dependerá de sus ingresos brutos anuales del contribuyente, así:

Categoría	Ingresos brutos anuales		Valor anual a pagar por concepto de Monotributo	Componente del Impuesto	Componente del aporte BEPS
	Desde	Hasta			
A	0	2.100 UVT	16 UVT	14 UVT	2 UVT
B	> 2.100 UVT	2.800 UVT	24 UVT	21 UVT	3 UVT
C	>2.800 UVT	3.500 UVT	32 UVT	28 UVT	4 UVT

Parágrafo. Cualquier contribuyente del Monotributo puede optar por contribuir en una categoría superior a la que le sea aplicable de conformidad con lo previsto en este artículo.

CAPÍTULO II

Inscripción, declaración, periodo y pago

Artículo 909. ***Inscripción al monotributo.*** Los contribuyentes que opten por acogerse al Monotributo deberán inscribirse en el Registro Único Tributario como contribuyentes del mismo antes del 31 de marzo del respectivo periodo gravable.

Quienes se inscriban como contribuyentes del Monotributo no estarán sometidos al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios por el respectivo año gravable.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá establecer mecanismos simplificados de renovación de la inscripción del Registro.

Artículo 910. ***Declaración y pago del monotributo.*** Los contribuyentes del Monotributo deberán presentar una declaración anual en un formulario simplificado que para el efecto adopte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro de los plazos que señale el Gobierno nacional.

La declaración del Monotributo deberá presentarse con pago en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar.

Parágrafo 1°. El pago del Monotributo podrá realizarse a través de las redes electrónicas de pago y entidades financieras, incluidas sus redes de corresponsales, que para el efecto determine el Gobierno nacional. Estas entidades o redes deberán transferir el componente de aporte al servicio social complementario de BEPS directamente al administrador de dicho servicio social.

Artículo 911. ***Retenciones en la fuente.*** Los contribuyentes del Monotributo serán sujetos de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios.

Artículo 912. ***Retención en la fuente sobre ingresos de tarjetas de crédito, débito y otros mecanismos de pagos electrónicos.*** Los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para los contribuyentes del Monotributo, por concepto de ventas de bienes o servicios realizadas a través de los sistemas de tarjetas de crédito y/o débito y otros mecanismos de pagos electrónicos no están sometidos a retención en la fuente.

CAPÍTULO III

Disposiciones varias

Artículo 913. ***Exclusión del monotributo por razones de control.*** Cuando dentro de los programas de fiscalización la Administración Tributaria establezca que el contribuyente no cumple los requisitos para pertenecer al Monotributo, procederá a excluirlo del régimen, mediante resolución independiente en la cual se reclasificará al contribuyente en el régimen tributario que corresponda.

Una vez en firme el acto de exclusión del régimen, la Administración Tributaria podrá adelantar los procesos de fiscalización tendientes a exigirle el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones tributarias que correspondan, por los periodos durante los cuales operó dentro del Monotributo en forma irregular, junto con las sanciones que fueren del caso. Igualmente, el contribuyente deberá continuar cumpliendo sus obligaciones tributarias.

Artículo 914. ***Exclusión del monotributo por incumplimiento.*** Cuando el contribuyente incumpla los pagos correspondiente al total del periodo del Monotributo, será excluido del Régimen y no podrá optar por este durante los siguientes tres (3) años.

Artículo 915. ***Cambio del régimen común al monotributo.*** Los responsables sometidos al Régimen Común en el impuesto sobre las ventas solo podrán acogerse al Monotributo, cuando demuestren que en los tres (3) años fiscales anteriores se cumplieron las condiciones establecidas en el presente libro.

Artículo 166. Modifíquese el numeral 1 del artículo 574 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

1. Declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando de conformidad con las normas vigentes, estén obligados a declarar o, declaración anual del Monotributo cuando opte por este régimen.

Artículo 167. Adiciónese el artículo 592 del Estatuto Tributario con el siguiente numeral:

5. Las personas naturales que pertenezcan al Monotributo.

BENEFICIOS ASOCIADOS AL MONOTRIBUTO

Artículo 168. ***Acceso al esquema de protección para riesgos de invalidez y muerte.*** Los contribuyentes que hayan optado por el Monotributo al que se refiere el Libro VIII del Estatuto Tributario podrán acceder al esquema de seguros para riesgos de invalidez y muerte de que trata el artículo 87 de la Ley 1328 de 2009, en los términos que defina el Gobierno nacional.

Artículo 169. *Afiliación al sistema general de riesgos laborales.* Los contribuyentes que hayan optado por el Monotributo al que se refiere el Libro VIII del Estatuto Tributario podrán acceder al Sistema General de Riesgos Laborales de que trata la Ley 1562 de 2012, en los términos que defina el Gobierno nacional. El monto de la cotización se financiará con recursos provenientes del componente del impuesto del Monotributo.

Artículo 170. *Vinculación a BEPS.* La inscripción en el Registro Único Tributario como contribuyentes del Monotributo generará automáticamente la vinculación del contribuyente en el Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos (BEPS).

Artículo 171. Modifíquese el literal b) del artículo 19 de la Ley 789 de 2002, el cual quedará así:

b) Los trabajadores independientes que decidan afiliarse a una Caja de Compensación Familiar, conforme el principio de libertad de escogencia que deberá ser respetado por parte de la respectiva Caja.

Para que un trabajador independiente se afilie, con su grupo familiar, y mantenga su vinculación con una Caja, se hace exigible su afiliación previa al sistema de salud, siendo la base de ingresos para aportar al sistema de Cajas la misma base de aporte que exista para el sistema de salud y en todo caso no inferior a la que se utilice dentro del sistema de pensiones.

Alternativamente, un trabajador independiente que esté afiliado al régimen subsidiado o que sea beneficiario del régimen contributivo de salud podrá afiliarse, con su grupo familiar, y mantener su vinculación con una Caja, en los términos del presente artículo, siempre que haya optado por el Monotributo en los términos del Libro VIII del Estatuto Tributario.

Artículo 172. *Afiliación a las cajas de compensación familiar.* Adiciónese un parágrafo 3° al artículo 19 de la Ley 789 de 2002, el cual quedará así:

Parágrafo 3°. Cualquier persona natural que sea contribuyente del Monotributo podrá optar por la regla contenida en el parágrafo 1° de este artículo, siempre que esté afiliada al régimen subsidiado o sea beneficiaria del régimen contributivo de salud y realice aportes

al Monotributo con la tarifa establecida para la categoría C a la que se refiere el Libro VIII del Estatuto Tributario. En ese caso realizarán la totalidad de la cotización del dos por ciento (2%) sobre la base de dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tendrá los mismos derechos que tienen los demás afiliados salvo al subsidio monetario.

PARTE V

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

Artículo 173. Modifíquese el artículo 420 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 420. ***Hechos sobre los que recae el impuesto.*** El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

a) La venta de bienes, con excepción de los expresamente excluidos.

b) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, incluidas las cesiones de derechos, con excepción de los expresamente excluidos.

c) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente.

d) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar.

El impuesto a las ventas en los juegos de suerte y azar se causa en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego. Es responsable del impuesto el operador del juego.

La base gravable del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar estará constituida por el valor de la apuesta, del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego. En el caso de los juegos localizados tales como las maquinitas o tragamonedas, la base gravable mensual está constituida por el valor correspondiente a 20 Unidades de Valor Tributario (UVT) y la de las mesas de juegos estará constituida por el valor correspondiente a 290 Unidades de Valor Tributario (UVT). En el caso de los juegos de bingos, la base gravable mensual está constituida por el valor correspondiente a 3 Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada silla.

En los juegos de suerte y azar se aplicará la tarifa general del impuesto sobre las ventas prevista en este Estatuto.

Son documentos equivalentes a la factura en los juegos de suerte y azar, la boleta, el formulario, billete o documento que da derecho a participar en el juego. Cuando para participar en el juego no se requiera documento, se deberá expedir factura o documento equivalente. El valor del impuesto sobre las ventas a cargo del responsable no forma parte del valor de la apuesta.

El impuesto generado por concepto de juegos de suerte y azar se afectará con impuestos descontables.

Parágrafo 1°. El impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los bienes inmuebles de uso residencial, automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.

Parágrafo 2°. Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.

2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:

a) Los de carácter cultural, artístico, así como los relativos a la organización de los mismos.

b) Los de carga y descarga, trasbordo y almacenaje.

Parágrafo 3°. Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.

Parágrafo 4°. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento en naves y aeronaves prestados en el exterior.

Parágrafo 5°. La venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacional y extranjero estará gravada a la tarifa general. El impuesto generado por estos conceptos, dará derecho a impuestos descontables en los términos del artículo 485 de este Estatuto.

Artículo 174. Modifíquese el artículo 421 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 421. ***Hechos que se consideran venta.*** Para los efectos del presente Libro, se consideran ventas:

a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.

b) Los retiros de bienes hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.

c) Las incorporaciones de bienes a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

Parágrafo. No se considera venta para efectos del impuesto sobre las ventas:

a) La donación efectuada por entidades estatales de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, en los términos de la regulación aduanera vigente.

b) La asignación de las mercancías decomisadas o abandonadas a favor de la Nación que realicen las entidades estatales, siempre que se requieran para el cumplimiento de sus funciones.

c) La entrega de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación que lleven a cabo entidades estatales con el propósito de extinguir las deudas a su cargo.

Artículo 175. Modifíquese el artículo 424 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 424. ***Bienes que no causan el impuesto.*** Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Andina vigente:

Adicionalmente:

01.03	Animales vivos de la especie porcina.
01.04	Animales vivos de las especies ovina o caprina.
01.05	Gallos, gallinas, patos, gansos, pavos (gallipavos) y pintadas, de las especies domésticas, vivos.
01.06	Los demás animales vivos.
03.01	Peces vivos, excepto los peces ornamentales de las posiciones 03.01.11.00.00 y 03.01.19.00.00
03.03.41.00.00	Albacoras o atunes blancos
03.03.42.00.00	Atunes de aleta amarilla (rabiles)
03.03.45.00.00	Atunes comunes o de aleta azul, del Atlántico y del Pacífico
03.05	Pescado seco, salado o en salmuera, pescado ahumado, incluso cocido antes o durante el ahumado, harina, polvo y «pellets» de pescado, aptos para la alimentación humana.
04.04.90.00.00	Productos constituidos por los componentes naturales de la leche
04.09	Miel natural
05.11.10.00.00	Semen de Bovino
06.01	Bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberosos, turiones y rizomas, en reposo vegetativo, en vegetación o en flor, plantas y raíces de achicoria, excepto las raíces de la partida 12.12.
06.02.20.00.00	Plántulas para la siembra, incluso de especies forestales maderables.
07.01	Papas (patatas) frescas o refrigeradas.
07.02	Tomates frescos o refrigerados.
07.03	Cebollas, chalotes, ajos, puerros y demás hortalizas aliáceas, frescos o refrigerados.
07.04	Coles, incluidos los repollos, coliflores, coles rizadas, colinabos y productos comestibles similares del género Brassica, frescos o refrigerados.
07.05	Lechugas (Lactuca sativa) y achicorias, comprendidas la escarola y la endibia (Cichoriumspp.), frescas o refrigeradas. .
07.06	Zanahorias, nabos, remolachas para ensalada, salsifies, apionabos, rábanos y raíces comestibles similares, frescos o refrigerados.
07.07	Pepinos y pepinillos, frescos o refrigerados.
07.08	Hortalizas de vaina, aunque estén desvainadas, frescas o refrigeradas.
07.09	Las demás hortalizas, frescas o refrigeradas.
07.12	Hortalizas secas, incluidas las cortadas en trozos o en rodajas o las trituradas o pulverizadas, pero sin otra preparación.
07.13	Hortalizas de vaina secas desvainadas, aunque estén mondadas o partidas.
07.14	Raíces de yuca (mandioca), arrurruz o salep, aguaturmas (patacas), camotes (batatas, boniatos) y raíces y tubérculos similares ricos en fécula o inulina, frescos, refrigerados, congelados o secos, incluso troceados o en «pellets», médula de sagú.
08.01.12.00.00	Cocos con la cáscara interna (endocarpio)
08.01.19.00.00	Los demás cocos frescos
08.03	Bananas, incluidos los plátanos «plantains», frescos o secos.
08.04	Dátiles, higos, piñas (ananás), aguacates (paltas), guayabas, mangos y mangostanes, frescos o secos.
08.05	Agrios (cítricos) frescos o secos.
08.06	Uvas, frescas o secas, incluidas las pasas.
08.07	Melones, sandías y papayas, frescos.
08.08	Manzanas, peras y membrillos, frescos.
08.09	Damascos (albaricoques, chabacanos), cerezas, duraznos (melocotones) (incluidos los griñones nectarines), ciruelas y endrinas, frescos.
08.10	Las demás frutas u otros frutos, frescos
09.01.11	Café en grano sin tostar, cáscara y cascarilla de café.
09.09.21.10.00	Semillas de cilantro para la siembra.
10.01.11.00.00	Trigo duro para la siembra.
10.01.91.00.00	Las demás semillas de trigo para la siembra.
10.02.10.00.00	Centeno para la siembra.
10.03	Cebada.
10.04.10.00.00	Avena para la siembra.
10.05.10.00.00	Maíz para la siembra.
10.05.90	Maíz para consumo humano.
10.06	Arroz para consumo humano.
10.06.10.10.00	Arroz para la siembra.
10.06.10.90.00	Arroz con cáscara (Arroz Paddy).
10.07.10.00.00	Sorgo de grano para la siembra.
11.04.23.00.00	Maíz trillado para consumo humano.
12.01.10.00.00	Habas de soya para la siembra.
12.02.30.00.00	Maníes (cacahuetes, cacahuates) para la siembra.
12.03	Copra para la siembra.
12.04.00.10.00	Semillas de lino para la siembra.
12.05	Semillas de nabo (nabina) o de colza para siembra.
12.06.00.10.00	Semillas de girasol para la siembra.
12.07.10.10.00	Semillas de nueces y almendras de palma para la siembra.
12.07.21.00.00	Semillas de algodón para la siembra.
12.07.30.10.00	Semillas de ricino para la siembra. I
12.07.40.10.00	Semillas de sésamo (ajonjolí) para la siembra.
12.07.50.10.00	Semillas de mostaza para la siembra.
12.07.60.10.00	Semillas de cártamo para la siembra.
12.07.70.10.00	Semillas de melón para la siembra.
12.07.99.10.00	Las demás semillas y frutos oleaginosos para la siembra.
12.09	Semillas, frutos y esporas, para siembra.
12.12.93.00.00	Caña de azúcar.
17.01.13.00.00	Chancaca (panela, raspadura) Obtenida de la extracción y evaporación en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros.
18.01.00.11.00	Cacao en grano para la siembra.
18.01.00.19.00	Cacao en grano crudo.
19.01.10.91.00	Únicamente la Bienestarina.
19.01.90.20.00	Productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de leche.
19.05	Pan horneado o cocido y producido a base principalmente de harinas de cereales, con o sin levadura, sal o dulce, sea integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada al pan, ni la proporción de las harinas de cereales utilizadas en su preparación, ni el grado de cocción, incluida la arepa de maíz.
20.07	Productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de guayaba.
22.01	Agua, incluidas el agua mineral natural o artificial y la gaseada, sin adición de azúcar u otro edulcorante ni aromatizada, hielo y nieve.
25.01	Sal (incluidas la de mesa y la desnaturalizada) y cloruro de sodio puro, incluso en disolución acuosa o con adición de antiaglomerantes o de agentes que garanticen una buena fluidez, agua de mar.
27.01	Hullas, briquetas, ovoides y combustibles sólidos similares, obtenidos de la hulla.
27.04.00.10.00	Coques y semicoques de hulla.
27.04.00.20.00	Coques y semicoques de lignito o turba.
27.11.11.00.00	Gas natural licuado.
27.11.12.00.00	Gas propano únicamente para uso domiciliario.
27.11.13.00.00	Butanos licuados.
27.11.21.00.00	Gas natural en estado gaseoso, incluido el biogás.

27.11.29.00.00	Gas propano en estado gaseoso únicamente para uso domiciliario y gas butano en estado gaseoso.
27.16	Energía eléctrica.
28.44.40.00.00	Material radiactivo para uso médico.
29.36	Provitaminas y vitaminas, naturales o reproducidas por síntesis (incluidos los concentrados naturales).y sus derivados utilizados principalmente como vitaminas, mezclados o no entre si o en disoluciones de cualquier clase.
29.41	Antibióticos.
30.01	Glándulas y demás órganos para usos opoterápicos, desecados, incluso pulverizados, extracto de glándulas o de otros órganos o de sus secreciones, para usos opoterápicos, heparina y sus sales, las demás sustancias humanas o animales preparadas para usos terapéuticos o profilácticos, no expresadas ni comprendidos en otra parte.
30.02	Sangre humana, sangre animal preparada para usos terapéuticos, profilácticos o de diagnóstico, antisueros (sueros con anticuerpos), demás fracciones de la sangre y productos inmunológicos modificados, incluso obtenidos por proceso biotecnológico, vacunas, toxinas, cultivos de microrganismos (excepto las levaduras) y productos similares.
30.03	Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados entre sí, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, sin dosificar ni acondicionar para la venta al por menor.
30.04	Medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados o sin mezclar preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados o acondicionados para la venta al por menor.
30.05	Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios.
30.06	Preparaciones y artículos farmacéuticos a que se refiere la nota 4 de este capítulo.
31.01	Abonos de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí o tratados químicamente, abonos procedentes de la mezcla o del tratamiento químico de productos de origen animal o vegetal.
31.02	Abonos minerales o químicos nitrogenados.
31.03	Abonos minerales o químicos fosfatados.
31.04	Abonos minerales o químicos potásicos.
31.05	Abonos minerales o químicos, con dos o tres de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo y potasio, los demás abonos, productos de este Capítulo en tabletas o formas similares o en envases de un peso bruto inferior o igual a 10 kg.
38.08	Insecticidas, raticidas y demás antirroedores, fungicidas, herbicidas, inhibidores de germinación y reguladores del crecimiento de las plantas, desinfectantes y productos similares, presentados en formas o en envases para la venta al por menor, o como preparaciones o artículos, tales como cintas, mechas y velas azufradas y papeles matamoscas.
38.22.00.90.00	Reactivos de diagnóstico sobre cualquier soporte y reactivos de diagnóstico preparados, incluso sobre soporte.
40.01	Caucho natural.
40.11.61.00.00	Neumáticos con altos relieves en forma de taco, ángulo o similares, de los tipos utilizados en vehículos y máquinas agrícolas o forestales.
40.11.92.00.00	Neumáticos de los tipos utilizados en vehículos y máquinas agrícolas o forestales.
40.14.10.00.00	Preservativos.
44.03	Madera en bruto, incluso descortezada, desalburada o escuadrada.
48.01.00.00.00	Papel prensa en bobinas (rollos) o en hojas.
48.02.61.90	Los demás papeles prensa en bobinas (rollos)
53.05.00.90.90	Pita (Cabuya, fique).
53.11.00.00.00	Tejidos de las demás fibras textiles vegetales.
56.08.11.00.00	Redes confeccionadas para la pesca.
59.11.90.90.00	Empaques de yute, cáñamo y fique.
63.05.10.10.00	Sacos (bolsas) y talegas, para envasar de yute.
63.05.90.10.00	Sacos (bolsas) y talegas, para envasar de pita (cabuya, fique).
63.05.90.90.00	Sacos (bolsas) y talegas, para envasar de cáñamo.
69.04.10.00.00	Ladrillos de construcción y bloques de calicanto, de arcilla, y con base en cemento, bloques de arcilla silvocalcarea.
71.18.90.00.00	Monedas de curso legal.
84.07.21.00.00	Motores fuera de borda, hasta 115 HP.
84.08.10.00.00	Motores Diésel hasta 150 HP.
84.24.81.31.00	Sistemas de riego por goteo o aspersión.
84.24.81.39.00	Los demás sistemas de riego.
84.24.90.10.00	Aspersores y goteros, para sistemas de riego.
84.33.20.00.00	Guadañadoras, incluidas las barras de corte para montar sobre un tractor.
84.33.30.00.00	Las demás máquinas y aparatos de henificar.
84.33.40.00.00	Prensas para paja o forraje, incluidas las prensas recogedoras.
84.33.51.00.00	Cosechadoras-trilladoras.
84.33.52.00.00	Las demás máquinas y aparatos de trillar.
84.33.53.00.00	Máquinas de cosechar raíces o tubérculos.
84.33.59	Las demás máquinas y aparatos de cosechar, máquinas y aparatos de trillar.
84.33.60	Máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas.
84.33.90	Partes de máquinas, aparatos y artefactos de cosechar o trillar, incluidas las prensas para paja o forraje, cortadoras de césped y guadañadoras, máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas, excepto las de la partida 84.37.
84.36.10.00.00	Máquinas y aparatos para preparar alimentos o piensos para animales.
84.36.80	Las demás máquinas y aparatos para uso agropecuario.
84.36.99.00.00	Partes de las demás máquinas y aparatos para uso agropecuario.
84.37.10	Máquinas para limpieza, clasificación o cribado de semillas, granos u hortalizas de vaina secas.
87.01.90.00.00	Tractores para uso agropecuario.
87.13	Sillones de ruedas y demás vehículos para inválidos, incluso con motor u otro mecanismo de propulsión.
87.14.20.00.00	Partes y accesorios de sillones de ruedas y demás vehículos para inválidos de la partida 87.13.
87.16.20.00.00	Remolques y semirremolques, autocargadores o autodescargadores, para uso agrícola.
90.01.30.00.00	Lentes de contacto.
90.01.40.00.00	Lentes de vidrio para gafas.
90.01.50.00.00	Lentes de otras materias para gafas.
90.18.39.00.00	Catéteres y catéteres peritoneales y equipos para la infusión de líquidos y filtros para diálisis renal de esta subpartida.
90.18.90.90.00	Equipos para la infusión de sangre.
90.21	Artículos y aparatos de ortopedia, incluidas las fajas y vendajes médico-quirúrgicos y las muletas tablillas, férulas u otros artículos y aparatos para fracturas, artículos y aparatos de prótesis, audífonos y demás aparatos que lleve la propia persona o se le implanten para compensar un defecto o incapacidad. Las impresoras braille, máquinas inteligentes de lectura para ciegos, software lector de pantalla para ciegos, estereotipadoras braille, líneas braille, regletas braille, cajas aritméticas y de dibujo braille, elementos manuales o mecánicos de escritura del sistema braille, así como los bastones para ciegos aunque estén dotados de tecnología, contenidos en esta partida arancelaria.
96.09.10.00.00	Lápices de escribir y colorear.

Adicionalmente:

1. Las materias primas químicas con destino a la producción de plaguicidas e insecticidas de la partida 38.08 y de los fertilizantes de las partidas 31.01 a 31.05 y con destino a la producción de medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06.

2. Las materias primas destinadas a la producción de vacunas para lo cual deberá acreditarse tal condición en la forma como lo señale el reglamento.

3. Todos los productos de soporte nutricional (incluidos los suplementos dietarios y los complementos nutricionales en presentaciones liquidas, solidas, granuladas, gaseosas, en polvo) del régimen especial destinados a ser administrados por vía enteral, para pacientes con patologías específicas o con condiciones especiales; y los alimentos para propósitos médicos especiales para pacientes que requieren nutrición enteral por sonda a corto o largo plazo. Clasificados por las subpartidas 21.06.90.79.00, 21.06.90.90.00 y 22.02.90.00.00.

4. Los dispositivos anticonceptivos para uso femenino.

5. El petróleo crudo destinado a su refinación y la gasolina natural.

6. La gasolina y el ACPM definidos de acuerdo con el parágrafo 1° del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012.

7. Los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de treinta y tres (33) UVT.

8. Los dispositivos móviles inteligentes (tabletas) y teléfonos móviles inteligentes cuyo valor no exceda de veintidós (22) UVT.

9. Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

10. Los alimentos de consumo humano y animal que se importen de los países colindantes a los departamentos de Vichada, Guajira, Guainía y Vaupés, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo local en esos departamentos.

11. Los alimentos de consumo humano donados a favor de los Bancos de Alimentos legalmente constituidos, de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno nacional.

12. Los vehículos, automotores, destinados al transporte público de pasajeros, destinados solo a reposición. Tendrán derecho a este beneficio los pequeños transportadores propietarios de menos de 3 vehículos y solo para efectos de la reposición de uno solo, y por una única vez. Este beneficio tendrá una vigencia de 4 años luego de que el Gobierno nacional a través del Ministerio de Transporte reglamente el tema.

13. Los objetos con interés artístico, cultural e histórico comprados por parte de los museos que integren la Red Nacional de Museos y las entidades públicas que posean o administren estos bienes, estarán exentos del cobro del IVA.

14. La venta de bienes inmuebles, con excepción de los mencionados en el numeral 1 del artículo 468-1.

15. Los alimentos de consumo humano y animal, vestuario, elementos de aseo y medicamentos para uso humano o veterinario y materiales de construcción que se introduzcan y comercialicen a los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo dentro del mismo departamento. El Gobierno nacional reglamentará la materia para garantizar que la exclusión del IVA se aplique en las ventas al consumidor final.

16. El combustible para aviación que se suministre para el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros y de carga con destino a los departamentos de Guainía, Amazonas, Vaupés, San Andrés Islas y Providencia, Arauca y Vichada.

17. Los productos que se compren o introduzcan al departamento del Amazonas en el marco de los convenios colombo-peruano y el convenio con la República federativa del Brasil.

Artículo 176. Adiciónese un parágrafo transitorio al artículo 428 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo transitorio. Una vez vencido el término de que trata el numeral 1° del artículo 675 del Decreto 390 de 2016, el beneficio de que trata el literal g) del presente artículo operará para los operadores económicos autorizados de que trata el Decreto 3568 de 2011 y demás normas que lo modifiquen, adicionen o complementen.

Artículo 177. Modifíquese el parágrafo 1° del artículo 437-1, el cual quedará así:

Parágrafo 1°. En el caso de las prestaciones de servicios gravados a que se refiere los numeral 3 y 8 del artículo 437-2 de este Estatuto, la retención será equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto.

Artículo 178. Adiciónese el numeral 8 y un parágrafo transitorio al artículo 437-2 del Estatuto Tributario, así:

8. Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN) en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales:

a) Suministro de páginas web, hosting, almacenamiento en la nube (cloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.

b) Suministro de software y sus actualizaciones.

c) Suministro electrónico de imágenes, texto y otro tipo de información, así como la disponibilidad de acceso a bases de datos digitales.

d) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).

e) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.

f) Suministro de otros servicios online (publicidad, plataformas participativas, plataformas de pagos, entre otros).

g) Y los demás servicios que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determine mediante resolución.

Parágrafo transitorio. El sistema de retención previsto en el numeral 8 del este artículo, empezará a regir dentro de los 6 meses siguientes a la entrada en vigencia de esta ley.

Artículo 179. Modifíquese el inciso 2° del parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados, será la establecida en el inciso 1° de este artículo adicionado el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado.

Artículo 180. Modifíquese el parágrafo del artículo 462-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo 1°. Esta base gravable especial se aplicará igualmente al Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y de la retención en la fuente sobre el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones de orden territorial.

Artículo 181. Modifíquese el artículo 468 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 468. ***Tarifa general del impuesto sobre las ventas.*** La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del diecinueve por ciento (19%) salvo las excepciones contempladas en este título.

Parágrafo 1°. Los directorios telefónicos quedarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, únicamente cuando se transfieran a título oneroso.

Artículo 182. Modifíquese el artículo 468-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 468-1. ***Bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento*** **(5%).** Los siguientes bienes están gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):

09.01	Café, incluso tostado o descafeinado, cáscara y cascarilla de café, sucedáneos del café que contengan café en cualquier proporción, excepto el de la subpartida 09.01.11
10.01	Trigo y morcajo (tranquillón), excepto el utilizado para la siembra.
10.02.90.00.00	Centeno.
10.04.90.00.00	Avena.
10.05.90	Maíz para uso industrial.
10.06	Arroz para uso industrial.
10.07.90.00.00	Sorgo de grano.
10.08	Alforfón, mijo y alpiste, los demás cereales.
11.01.00.00.00	Harina de trigo o de morcajo (tranquillón)
11.02	Harina de cereales, excepto de trigo o de morcajo (tranquillón)
11.04.12.00.00	Granos aplastados o en copos de avena
12.01 .90.00.00	Habas de soya.
12.07.10.90.00	Nuez y almendra de palma.
12.07.29.00.00	Semillas de algodón.
12.07.99.99.00	Fruto de palma de aceite
12.08	Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza.
15.07.10.00.00	Aceite en bruto de soya
15.11.10.00.00	Aceite en bruto de palma
15.12.11.10.00	Aceite en bruto de girasol
15.12.21.00.00	Aceite en bruto de algodón
15.13.21.10.00	Aceite en bruto de almendra de palma
15.14.11.00.00	Aceite en bruto de colza
15.15.21 .00.00	Aceite en bruto de maíz
16.01	Únicamente el salchichón y la butifarra
16.02	Únicamente la mortadela
17.01	Azúcar de caña o de remolacha y sacarosa químicamente pura, en estado sólido, excepto la de la subpartida 17.01.13.00.00
17.03	Melaza procedente de la extracción o del refinado de la azúcar.
18.06.32.00.90	Chocolate de mesa.
19.02.11.00.00	Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma que contengan huevo.
19.02.19.00.00	Las demás pastas alimenticias sin cocer, rellenar, ni preparar de otra forma.
19.05	Los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira.
21.01.11 .00	Extractos, esencias y concentrados de café.
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.
23.01	Harina, polvo y pellets, de carne, despojos, pescados o de crustáceos, moluscos o demás invertebrados acuáticos, impropios para la alimentación humana, chicharrones.
23.02	Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas incluso en pellets.
23.03	Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en pellets.
23.04	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite desoja (soya), incluso molidos o en pellets.
23.05	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de maní cacahuete, cacahuate, incluso molidos o en pellets.
23.06	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción de grasas o aceites vegetales, incluso molidos o en pellets, excepto los de las partidas 23.04 o 23.05.
23.08	Materias vegetales y desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales, incluso en pellets, de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte.
23.09	Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.
49.02	Diarios y publicaciones periódicas, impresos, incluso ilustrados o con publicidad.
52.01	Algodón sin cardar ni peinar
73.11.00.10.00	Recipientes para gas comprimido o licuado, de fundición, hierro o acero, sin soldadura, componentes del plan de gas vehicular.
82.01	Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza, rastrillos y raederas, hachas, hocinos y herramientas similares con filo, tijeras de podar de cualquier tipo, hoces y guadañas, cuchillos para heno o para paja, cizallas para setos, cuñas y demás.
84.09.91.60.00	Carburadores y sus partes (repuestos) componentes del plan de gas vehicular.
84.09.91.91.00	Equipo para la conversión del sistema de alimentación de combustible para vehículos automóviles a uso dual (gas/gasolina) componentes del plan de gas vehicular.
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.
84.32	Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo.
84.34	Únicamente máquinas de ordeñar y sus partes.
84.36.21.00.00	Incubadoras y criadoras.
84.36.29	Las demás máquinas y aparatos para la avicultura.
84.36.91.00.00	Partes de máquinas o aparatos para la avicultura.
87.02	Vehículos automóviles eléctricos, para transporte de 10 o más personas, incluido el conductor, únicamente para transporte público.
87.03	Los taxis automóviles eléctricos, únicamente para transporte público.
87.06	Chasis de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, únicamente para los de transporte público.
87.07	Carrocerías de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, incluidas las cabinas, únicamente para los de transporte público.
90.25.90.00.00	Partes y accesorios surtidores (repuestos), componentes del plan de gas vehicular.

Adicionalmente:

1. La primera venta de unidades de vivienda nueva cuyo valor supere los 26.800 UVT. La primera venta de las unidades de vivienda de interés social VIS, urbana y rural, y de vivienda de interés prioritario VIP, urbana y rural, no estará gravada con el impuesto sobre las ventas.

Artículo 183. Modifíquese el numeral 4 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, así:

4. Los servicios de conexión y acceso a internet desde redes fijas de los suscriptores residenciales del estrato 3. En los casos en que dichos servicios sean ofrecidos en forma empaquetada con otros servicios de telecomunicaciones, los órganos reguladores del servicio de telecomunicaciones que resulten competentes tomarán las medidas regulatorias que sean necesarias con el fin de que los efectos de tarifa especial no generen subsidios cruzados entre servicios.

Para los fines previstos en este numeral, se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 64 numeral 8 de la Ley 1341 de 2009.

Artículo 184. Modifíquese el numeral 15 del artículo 476 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

15. Los servicios de conexión y acceso a Internet desde redes fijas de los suscriptores residenciales de los estratos 1 y 2. En los casos que dichos servicios sean ofrecidos en forma empaquetada con otros servicios de telecomunicaciones, los órganos reguladores del servicio de telecomunicaciones que resulten competentes tomarán las medidas regulatorias que sean necesarias con el fin de que el beneficio tributario no genere subsidios cruzados entre servicios.

Para los fines previstos en este numeral, se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 64 numeral 8 de la Ley 1341 de 2009.

Artículo 185. Modifíquese el artículo 477 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 477. ***Bienes que se encuentran exentos del impuesto.*** Están exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a compensación y devolución, los siguientes bienes:

01.02	Animales vivos de la especie bovina, excepto los de lidia.
01.05.11.00.00	Pollitos de un día de nacidos.
02.01	Carne de animales de la especie bovina, fresca o refrigerada.
02.02	Carne de animales de la especie bovina, congelada.
02.03	Carne de animales de la especie porcina, fresca, refrigerada o congelada.
02.04	Carne de animales de las especies ovina o caprina, fresca, refrigerada o congelada.
02.06	Despojos comestibles de animales de las especies bovina, porcina, ovina, caprina, caballar, asnal o mular, frescos, refrigerados o congelados.
02.07	Carne y despojos comestibles, de aves de la partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados.
02.08.10.00.00	Carnes y despojos comestibles de conejo o liebre, frescos, refrigerados o congelados.
03.02	Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04.
03.03	Pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04. Excepto los atunes de las partidas 03.03.41.00.00, 03.03.42.00.00 y 03.03.45.00.00.
03.04	Filetes y demás carne de pescado (incluso picada), frescos, refrigerados o congelados.
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 y langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, sin congelar.
03.06.27	Los demás camarones, langostinos y demás decápodos Natantia, sin congelar.
04.01	Leche y nata (crema), sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante.
04.02	Leche y nata (crema), concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante.
04.06.10.00.00	Queso fresco (sin madurar), incluido el lactosuero, y requesón
04.07.11.00.00	Huevos de gallina de la especie Gallusdomesticus, fecundados para incubación.
04.07.19.00.00	Huevos fecundados para incubación de las demás aves
04.07.21.90.00	Huevos frescos de gallina
04.07.29.90.00	Huevos frescos de las demás aves
19.01.10.10.00	Fórmulas lácteas para niños de hasta 12 meses de edad, únicamente la leche maternizada o humanizada.
19.01.10.99.00	Únicamente preparaciones infantiles a base de leche.
93.01	Armas de guerra, excepto los revólveres, pistolas y armas blancas, de uso privativo de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional

Adicionalmente:

1. Alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores.

2. El biocombustible de origen vegetal o animal para uso en motores diésel de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM.

3. Las municiones y material de guerra o reservado y por consiguiente de uso privativo y los siguientes elementos pertenecientes a las Fuerzas Militares y la Policía Nacional:

a) Sistemas de armas y armamento mayor y menor de todos los tipos, modelos y calibres con sus accesorios repuestos y los elementos necesarios para la instrucción de tiro, operación, manejo y mantenimiento de los mismos.

b) Todo tipo de naves, artefactos navales y aeronaves destinadas al servicio del Ramo de Defensa Nacional, con sus accesorios, repuestos y demás elementos necesarios para su operabilidad y funcionamiento.

c) Municiones, torpedos y minas de todos los tipos, clases y calibres para los sistemas de armas y el armamento mayor y menor que usan las Fuerzas Militares y la Policía Nacional.

d) Material blindado.

e) Semovientes de todas las clases y razas destinadas al mantenimiento del orden público, interno o externo.

f) Materiales explosivos y pirotécnicos, materias primas para su fabricación y accesorios para su empleo.

g) Paracaídas y equipos de salto para Unidades Aerotransportadas, incluidos los necesarios para su mantenimiento.

h) Elementos, equipos y accesorios contra motines.

i) Los equipos de ingenieros de combate con sus accesorios y repuestos.

j) Equipos de buceo y de voladuras submarinas, sus repuestos y accesorios.

k) Equipos de detección aérea, de superficie y submarina sus accesorios, repuestos, equipos de sintonía y calibración.

l) Elementos para control de incendios y de averías, sus accesorios y repuestos.

m) Herramientas y equipos para pruebas y mantenimiento del material de guerra o reservado.

o) Equipos y demás implementos de comunicaciones para uso de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional.

p) Otros elementos aplicables al servicio y fabricación del material de guerra o reservado.

Parágrafo 1°. No se consideran armas y municiones destinadas a la defensa nacional los uniformes, prendas de vestir, textiles, material térmico, carpas, sintelitas, menaje, cubertería, marmitas, morrales, chalecos, juegos de cama, toallas, ponchos y calzado de uso privativo de las Fuerzas Militares y de Policía Nacional.

Parágrafo 2°. Los productores de los bienes de que trata el presente artículo se consideran responsables del impuesto sobre las ventas, están obligados a llevar contabilidad para efectos fiscales, y serán susceptibles de devolución o compensación de los saldos a favor generados en los términos de lo establecido en el parágrafo primero del artículo 850 de este Estatuto.

Parágrafo 3°. Los productores de los bienes de que trata el presente artículo podrán solicitar la devolución de los IVA pagados dos veces al año. La primera, correspondiente a los primeros tres bimestres de cada año gravable, podrá solicitarse a partir del mes de julio, previa presentación de las declaraciones bimestrales del IVA correspondientes y de la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año o periodo gravable inmediatamente anterior.

La segunda, podrá solicitarse una vez presentada la declaración correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del correspondiente año gravable y las declaraciones bimestrales de IVA de los bimestres respecto de los cuales se va a solicitar la devolución.

La totalidad de las devoluciones que no hayan sido solicitadas según lo dispuesto en este parágrafo, se regirán por los artículos 815, 816, 850 y 855 de este Estatuto.

Artículo 186. Modifíquese el artículo 481 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 481. ***Bienes exentos con derecho a devolución bimestral.*** Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

a) Los bienes que se exporten, o las operaciones de rembarque de conformidad con lo establecido en el Decreto 390 de 2016.

b) Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado.

c) Los servicios que sean prestados en el país y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

d) Los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, según las funciones asignadas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 300 de 1996. En el caso de los servicios hoteleros la exención rige independientemente de que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viaje.

De igual forma, los paquetes turísticos vendidos por hoteles inscritos en el registro nacional de turismo a las agencias operadoras, siempre que los servicios turísticos hayan de ser utilizados en el territorio nacional por residentes en el exterior.

e) Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

f) Los productores e importadores de cuadernos de tipo escolar de la subpartida 48.20.20.00.00.

g) Los productores de los bienes exentos de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario que una vez entrado en operación el sistema de facturación electrónica y de acuerdo con los procedimientos establecidos por la DIAN para la aplicación de dicho sistema, lo adopten y utilicen involucrando a toda su cadena de clientes y proveedores.

Parágrafo. Sin perjuicio de lo establecido en el literal c de este artículo, se entenderá que existe una exportación de servicios en los casos de servicios relacionados con la producción de cine y televisión y con el

desarrollo de software, que estén protegidos por el derecho de autor, y que una vez exportados sean difundidos desde el exterior por el beneficiario de los mismos en el mercado internacional y a ellos se pueda acceder desde Colombia por cualquier medio tecnológico.

Artículo 187. Modifíquese el artículo 496 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 496. ***Oportunidad de los descuentos.*** Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables solo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los tres períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

Cuando se trate de responsables que deban declarar cuatrimestralmente, las deducciones e impuestos descontables solo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en el período cuatrimestral inmediatamente siguiente, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

Parágrafo. Para el sector de la construcción, las deducciones e impuestos descontables deberán contabilizarse en el período fiscal en el cual se realice la venta del primer inmueble o, en tratándose de responsables obligados a declarar bimestralmente, en uno de los tres periodos bimestrales inmediatamente siguientes a la venta del primer inmueble y solicitarse en la declaración del periodo en el cual se haya efectuado su contabilización.

Cuando el responsable esté obligado a la declaración y pago cuatrimestral, adicionalmente podrá contabilizar las deducciones e impuestos descontables en el periodo cuatrimestral inmediatamente siguiente a la venta del primer inmueble.

Artículo 188. Modifíquese el artículo 499 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 499. ***Quiénes pertenecen a este régimen.*** Al Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas pertenecen las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a tres mil quinientas (3.500) UVT.

2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.

4. Que no sean usuarios aduaneros.

5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a tres mil quinientas (3.500) UVT.

6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de tres mil quinientas (3.500) UVT.

Parágrafo. Para la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a tres mil quinientos (3.500) UVT, el responsable del Régimen Simplificado deberá inscribirse previamente en el Régimen Común.

Artículo 189. Modifíquese el artículo 600 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 600. ***Periodo gravable del impuesto sobre las ventas.*** El período gravable del impuesto sobre las ventas será así:

1. Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto, grandes contribuyentes y aquellas personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT y para los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 de este Estatuto. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.

2. Declaración y pago cuatrimestral para aquellos responsables de este impuesto, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a noventa y dos mil (92.000) UVT. Los periodos cuatrimestrales serán enero- abril; mayo-agosto; y septiembre-diciembre.

Parágrafo. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período de acuerdo al numeral primero del presente artículo.

En caso de que el contribuyente, de un año a otro, cambie de periodo gravable, deberá informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno nacional.

Artículo 190. Adiciónese un parágrafo al artículo 602 del Estatuto Tributario, así:

Parágrafo. Lo previsto en este artículo aplicará también para la declaración cuatrimestral del impuesto sobre las ventas.

Artículo 191. *Plazo máximo para remarcar precios por cambio de tarifa de IVA.* Para la aplicación de las modificaciones al impuesto sobre las ventas por cambio en la tarifa, cuando se trate de establecimientos de comercio con venta directa al público de mercancías premarcadas directamente o en góndola, existentes en mostradores, podrán venderse con el precio de venta al público ya fijado, de conformidad con las disposiciones del impuesto sobre las ventas aplicables antes de la entrada en vigencia de la presente ley, hasta agotar la existencia de las mismas.

En todo caso, a partir del 1° de febrero de 2017 todo bien ofrecido al público deberá cumplir con las modificaciones establecidas en la presente ley.

PARTE VI

IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO

Artículo 192. Modifíquese el artículo 512-1 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

Artículo 512-1. ***Impuesto nacional al consumo.*** El impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes servicios y bienes:

1. La prestación de los servicios de telefonía, navegación móvil y servicio de datos según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto.

2. Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados, según lo dispuesto en los artículos 512-3, 512-4 y 512-5 de este Estatuto. El impuesto al consumo no se aplicará a las ventas de los bienes mencionados en los artículos 512-3 y 512-4 si son activos fijos para el vendedor, salvo de que se trate de los automotores y demás activos fijos que se vendan a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.

3. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto, ya sea que involucren o no actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.

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.

Son responsables del impuesto al consumo el prestador del servicio de telefonía, de datos y/o navegación móvil, el prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final, el vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y en la venta de vehículos usados el intermediario profesional. El impuesto nacional al consumo de que trata el presente artículo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido.

El impuesto nacional al consumo no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA).

El no cumplimiento de las obligaciones que consagra este artículo dará lugar a las sanciones aplicables al impuesto sobre las ventas (IVA).

Parágrafo 1°. El período gravable para la declaración y pago del impuesto nacional al consumo será bimestral. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre.

En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período.

Parágrafo 2°. Facúltese al Gobierno nacional para realizar las incorporaciones y sustituciones al Presupuesto General de la Nación que sean necesarias para adecuar las rentas y apropiaciones presupuestales a lo dispuesto en el presente artículo, sin que con ello se modifique el monto total aprobado por el Congreso de la República.

Parágrafo 3°. Excluir del Impuesto Nacional al Consumo al departamento del Amazonas y al Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, con excepción de lo dispuesto en el artículo 512-7 del Estatuto Tributario.

Artículo 193. El artículo 512-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 512-2. ***Base gravable y tarifa en los servicios de telefonía, datos y navegación móvil.*** Los servicios de telefonía, datos y navegación móvil estarán gravados con la tarifa del cuatro por ciento (4%) sobre la totalidad del servicio, sin incluir el impuesto sobre las ventas. El impuesto se causará en el momento del pago correspondiente hecho por el usuario. Este impuesto de cuatro por ciento (4%) será destinado a inversión social y se distribuirá así:

1. El diez por ciento (10%) para promover la creación, el fomento y el fortalecimiento de las bibliotecas que conforman la Red Nacional de Bibliotecas Públicas. Estos recursos serán presupuestados en el Ministerio de Cultura.

2. El noventa por ciento (90%) para promover el fomento, promoción y desarrollo del Deporte y la Cultura, distribuido así:

a) Un setenta y cinco por ciento (75%) para el plan sectorial de fomento, promoción y desarrollo del deporte, y la recreación, escenarios deportivos incluidos los accesos en las zonas de influencia de los mismos, así como para la atención de los juegos deportivos nacionales y los juegos paralímpicos nacionales, los compromisos del ciclo olímpico y paralímpico que adquiera la Nación y la preparación y participación de los deportistas en todos los juegos mencionados y los del calendario único nacional. Estos recursos serán presupuestados en el Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre (Coldeportes).

b) Un doce coma cinco por ciento (12,5%) será girado al Distrito Capital y a los departamentos, para que mediante convenio con los municipios y/o distritos que presenten proyectos que sean debidamente viabilizados, se destine a programas de fomento y desarrollo deportivo e infraestructura, atendiendo los criterios del Sistema General de Participaciones, establecidos en la Ley 715 de 2001. Del total de estos recursos se deberán destinar mínimo un tres por ciento (3%) para el fomento, promoción, desarrollo del deporte y la recreación de deportistas con discapacidad. Estos recursos serán presupuestados en Coldeportes, para su posterior distribución.

c) Un doce coma cinco por ciento (12,5%) será girado al Distrito Capital y a los Departamentos, para que mediante convenio con los municipios y/o distritos

que presenten proyectos que sean debidamente viabilizados, se destine a programas de fomento, promoción y desarrollo de la Cultura y la actividad artística colombiana dándole aplicación a la Ley 1185 de 2008 y atendiendo los criterios del Sistema General de Participaciones, establecidos en la Ley 715 de 2001. Del total de estos recursos se deberán destinar mínimo un tres por ciento (3%) a programas culturales y artísticos de gestores y creadores culturales con discapacidad. Estos recursos serán presupuestados en el Ministerio de Cultura para su posterior distribución.

Los municipios y/o distritos cuyas actividades culturales y artísticas hayan sido declaradas como Patrimonio Cultural Inmaterial de la Humanidad por la Organización de Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura, Unesco, tendrán derecho a que del porcentaje asignado se destine el cincuenta por ciento (50%) para la promoción y fomento de estas actividades.

Parágrafo 1°. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberán informar anualmente a las comisiones económicas del Congreso de la República el valor recaudado por este tributo y la destinación del mismo.

Parágrafo 2°. Los recursos girados para Cultura al Distrito Capital y a los departamentos, que no hayan sido ejecutados al 31 de diciembre de la vigencia siguiente a la cual fueron girados, serán reintegrados por el Distrito Capital y los departamentos a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, junto con los rendimientos financieros generados, a más tardar el 30 de junio siguiente.

Los recursos reintegrados al Tesoro Nacional serán destinados a la ejecución de proyectos de inversión a cargo del Ministerio de Cultura relacionados con la apropiación social del patrimonio cultural.

Parágrafo 3°. Los rendimientos financieros originados por los recursos del impuesto nacional al consumo a la telefonía móvil girados al Distrito Capital y los departamentos para el fomento, promoción y desarrollo de la Cultura y el Deporte, deberán consignarse semestralmente a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, en febrero y julio de cada año.

Parágrafo 4°. Cuando la entidad territorial no adelante el reintegro de recursos en los montos y plazos a que se refiere el presente artículo, el Ministerio de Cultura podrá descontarlos del giro que en las siguientes vigencias deba adelantar al Distrito Capital o al respectivo Departamento por el mismo concepto.

Artículo 194. Modifíquese el artículo 512-13 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 512-13. R*égimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares*. Al régimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares a que hace referencia el numeral 3 del artículo 512-1 de este Estatuto, pertenecen las personas naturales que cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales, provenientes de la actividad, inferiores a tres mil quinientas (3.500) UVT.

2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

Artículo 195. Adiciónese el artículo 512-14 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 512-14. *Obligaciones de los responsables del impuesto nacional al consumo*. Los responsables del régimen simplificado del impuesto nacional al consumo deberán cumplir con las obligaciones señaladas en el artículo 506 de este Estatuto.

Por su parte, los responsables del régimen común del impuesto nacional al consumo deberán cumplir con las mismas obligaciones señaladas para los responsables del régimen común del impuesto sobre las ventas.

IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO
DE BEBIDAS AZUCARADAS

Artículo 196. Adiciónese el artículo 512-15 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 512-15. *Hecho generador del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas.* Estará sujeto al impuesto nacional al consumo la producción y consecuente venta; o la importación de:

1. Bebidas azucaradas, entre las que se incluyen bebidas energizantes, bebidas saborizadas y en general cualquier bebida que contenga azúcares añadidos o edulcorantes.

2. Concentrados, polvos y jarabes que, después de su mezcla o dilución, permiten la obtención de bebidas azucaradas, energizantes o saborizadas.

Parágrafo 1°. Para efectos del presente impuesto se considera como bebida azucarada la bebida líquida, que no sea considerada bebida alcohólica y a la cual se le ha incorporado cualquier edulcorante natural o artificial, y azúcares añadidos. En esta definición se incluyen bebidas gaseosas, bebidas a base de malta, bebidas tipo té o café, bebidas a base de fruta en cualquier concentración, refrescos y néctares de fruta, bebidas energizantes, bebidas deportivas, refrescos, aguas endulzadas.

Se exceptúan de la presente definición los derivados lácteos conforme se encuentran definidos en la Resolución 2310 de 1986 o la norma que la modifique, adicione o sustituya, las fórmulas infantiles, medicamentos con incorporación de azúcares adicionados, y los productos líquidos o polvo para reconstituir cuyo propósito sea brindar terapia nutricional para personas que no pueden digerir, absorber y/o metabolizar los nutrientes provenientes de la ingesta de alimentos y bebidas, terapia nutricional para personas con requerimientos nutricionales alterados por una condición médica y soluciones de electrólitos para consumo oral diseñados para prevenir la deshidratación producto de una enfermedad.

Parágrafo 2°. Para efectos del presente impuesto se consideran concentrados, polvos y jarabes las esencias o extractos de sabores que permitan obtener bebidas saborizadas y los productos con o sin edulcorantes o saboreadores, naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar, de frutas, de verduras o legumbres y otros aditivos para alimentos.

Parágrafo 3°. Se consideran como azúcares añadidos los monosacáridos y/o disacáridos que se añaden intencionalmente al agua o alimentos durante su procesamiento por el fabricante. En esta clasificación se incluyen el azúcar blanco, el azúcar moreno, azúcar en bruto, jarabe de maíz, sólidos de jarabe de maíz, jarabe

de maíz de alta fructosa y/o sus productos invertidos, jarabe de malta, jarabe de arce, edulcorante de fructosa, fructosa líquida, miel, melaza, dextrosa anhidra y dextrosa cristalina, entre otros edulcorantes de alto contenido calórico.

Parágrafo 4°. No se considera azúcar añadido los edulcorantes sin aporte calórico.

Artículo 197. Adiciónese el artículo 512-16 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 512-16. ***Responsables del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas.*** El impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas estará a cargo del productor, el importador, o el vinculado económico de uno y otro.

Artículo 198. Adiciónese el artículo 512-17 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 512-17. ***Base gravable del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas.*** La base gravable del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas es la totalidad de los litros, o su equivalente, vendidos por el productor o importados por el importador.

Parágrafo. La base gravable de los concentrados, polvos y jarabes corresponde a los litros, o su equivalente, que el empaque o envase certifique que pueden producirse mediante la respectiva mezcla o dilución.

Parágrafo 2°. Los sujetos pasivos del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas deberán garantizar la veracidad del volumen de las bebidas que conforman la base gravable, ya sea cuando se trate de bebidas líquidas, o de concentrados, polvos o jarabes.

Artículo 199. Adiciónese el artículo 512-18 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 512-18. ***Tarifas del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas.*** La tarifa del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas será de tres cientos ($300) pesos por cada litro (mil centímetros cúbicos o su equivalente).

Artículo 200. Adiciónese el artículo 512-19 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 512-19. ***Causación del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas.*** El impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas se causa así:

1. En la primera venta que realice el productor, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de estos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

2. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización o desaduanamiento del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

Parágrafo 1°. El impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas de que trata el presente capítulo constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien.

Parágrafo 2°. El impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA).

Parágrafo 3°. El impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas deberá estar discriminado en la factura de venta, independientemente de la discriminación que del impuesto sobre las ventas (IVA) se haga en la misma.

Artículo 201. Adiciónese el artículo 512-20 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 512-20. ***Destinación específica del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas.*** El recaudo del impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas se destinará a la financiación del aseguramiento en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Estos recursos se presupuestarán en la sección del Ministerio de Salud y Protección Social, y serán transferidos a la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, creada en los artículos 66 y 67 de la Ley 1753 de 2015.

PARTE VII

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS

Artículo 202. Modifíquese el artículo 872 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 872. La tarifa del gravamen a los movimientos financieros será del cuatro por mil (4 x 1.000).

Artículo 203. Adiciónese un parágrafo al artículo 871 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Parágrafo 3°. Los movimientos créditos, débitos y/o contables realizados por intermedio de corresponsales constituyen una sola operación gravada en cabeza del usuario o 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. La cuenta identificada de los corresponsales podrá ser abierta en una entidad financiera diferente de la entidad financiera contratante.

Artículo 204. Adiciónese un numeral 29 al artículo 879 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

29. Las operaciones de compra de divisas que tengan como único propósito la repatriación de inversiones de portafolio.

PARTE VIII

IMPUESTO NACIONAL A LA GASOLINA

Artículo 205. Modifíquese el artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

Artículo 167. ***Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.*** El hecho generador del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM es la venta, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de gasolina y ACPM, y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. El impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice la gasolina o el ACPM.

El sujeto pasivo del impuesto será quien adquiera la gasolina o el ACPM del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando, previa nacionalización, realice retiros para consumo propio. Son responsables del

impuesto el productor o el importador de los bienes sometidos al impuesto, independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador.

Parágrafo 1°. Se entiende por ACPM, el aceite combustible para motor, el diésel marino o fluvial, el marine diésel, el gas oil, intersol, diésel número 2, electro combustible o cualquier destilado medio y/o aceites vinculantes, que por sus propiedades físico químicas al igual que por sus desempeños en motores de altas revoluciones, puedan ser usados como combustible automotor. Se exceptúan aquellos utilizados para generación eléctrica en Zonas No interconectadas, el turbo combustible de aviación y las mezclas del tipo IFO utilizadas para el funcionamiento de grandes naves marítimas. Se entiende por gasolina, la gasolina corriente, la gasolina extra, la nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina. Se exceptúan las gasolinas del tipo 100/130 utilizadas en aeronaves.

Parágrafo 2° La venta de diésel marino y combustibles utilizados para reaprovisionamiento de los buques en tráfico internacional es considerada como una exportación, en consecuencia el reaprovisionamiento de combustibles de estos buques no serán objeto de cobro del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM. Para lo anterior, los distribuidores mayoristas deberán certificar al responsable del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, a más tardar el quinto (5) día hábil del mes siguiente en el que se realizó la venta del combustible por parte del productor al distribuidor mayorista y/o comercializador, para que el productor realice el reintegro del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM al distribuidor.

Parágrafo 3°. Con el fin de atenuar en el mercado interno el impacto de las fluctuaciones de los precios de los combustibles se podrán destinar recursos del Presupuesto General de la Nación a favor del Fondo de Estabilización de Precios de Combustible (FEPC). Los saldos adeudados por el FEPC en virtud de los créditos extraordinarios otorgados por el Tesoro General de la Nación se podrán incorporar en el PGN como créditos presupuestales.

Parágrafo 4°. El impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM será deducible del impuesto sobre la renta, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 5°. Facúltese al Gobierno nacional para realizar las incorporaciones y sustituciones al Presupuesto General de la Nación que sean necesarias para adecuar las rentas y apropiaciones presupuestales a lo dispuesto en el presente artículo, sin que con ello se modifique el monto total aprobado por el Congreso de la República.

Artículo 206. Modifíquese el artículo 173 de la Ley 1607 de 2012, el cual quedará así:

Artículo 173. Modifíquese el primer inciso del artículo 9° de la Ley 1430 de 2010, que modificó el artículo 1° de la Ley 681 de 2001, que modificó el artículo 19 de la Ley 191 de 1995, el cual quedará así:

En los departamentos y municipios ubicados en zonas de frontera, el Ministerio de Minas y Energía tendrá la función de distribución de combustibles líquidos, los cuales estarán excluidos de IVA, y exentos de arancel e impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.

PARTE IX

IMPUESTO NACIONAL AL CARBONO

Artículo 207. *Impuesto al carbono.* El Impuesto al carbono es un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo que sean usados con fines energéticos.

El hecho generador del impuesto al carbono es la venta, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. Tratándose de derivados de petróleo, el impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice el derivado de petróleo.

El sujeto pasivo del impuesto será quien adquiera los combustibles fósiles, del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio.

Son responsables del impuesto, tratándose de derivados de petróleo, los productores y los importadores; independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador.

Artículo 208. *Base gravable y tarifa.* El Impuesto al Carbono tendrá una tarifa específica considerando el factor de emisión de dióxido de carbono (CO_2) para cada combustible determinado, expresado en unidad de volumen (kilogramo de CO_2) por unidad energética (Terajouls) de acuerdo con el volumen o peso del combustible. La tarifa corresponderá a quince mil pesos ($15.000) por tonelada de CO_2 y los valores de la tarifa por unidad de combustible serán los siguientes:

Combustible fósil	Unidad	Tarifa/unidad
Gas Licuado de Petróleo	Galón	$95
Gasolina	Galón	$135
Kerosene y Jet Fuel	Galón	$148
ACPM	Galón	$152
Fuel Oil	Galón	$177

Corresponde a la DIAN el recaudo y la administración del Impuesto al Carbono, para lo cual tendrá las facultades consagradas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia, y para la aplicación de las sanciones contempladas en el mismo y que sean compatibles con la naturaleza del impuesto. La declaración y pago del Impuesto, se hará en los plazos y condiciones que señale el Gobierno nacional.

Se entenderán como no presentadas las declaraciones, para efectos de este impuesto, cuando no se realice el pago en la forma señalada en el reglamento que expida el Gobierno nacional.

Parágrafo 1°. La tarifa por tonelada de CO_2 se ajustará cada primero de febrero con la inflación del año anterior más un punto hasta que sea equivalente a una (1) UVT por tonelada de CO_2. En consecuencia los valores por unidad de combustible crecerán a la misma tasa anteriormente expuesta.

Parágrafo 2°. El impuesto al carbono será deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del costo

del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 3°. El alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores y el biocombustible de origen vegetal o animal de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM para uso en motores diésel, no están sujetos al impuesto al carbono.

PARTE X

CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL AL COMBUSTIBLE

Artículo 209. *Contribución parafiscal al combustible.* Créase la contribución parafiscal al combustible para financiar el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles, FEPC.

Artículo 210. *Hecho generador.* Es la venta en Colombia de gasolina motor corriente o ACPM por parte del refinador o importador al distribuidor mayorista de combustibles, según el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía. En caso de que el importador sea a la vez distribuidor mayorista, el hecho generador será el retiro del producto destinado a la actividad mayorista.

Quedan excluidas las ventas por el distribuidor mayorista a los grandes consumidores individuales no intermediarios de ACPM, así como las ventas entre refinadores, entre distribuidores mayoristas, entre importadores y entre refinadores e importadores. Asimismo, quedan excluidas las ventas de producto importado de países vecinos, autorizadas por el Ministerio de Minas y Energía, y cuyo precio es fijado por este, para atender el abastecimiento de combustibles en zonas de frontera.

Artículo 211. *Sujeto pasivo y responsable.* El sujeto pasivo y responsable de la contribución es el refinador o importador de gasolina motor corriente o ACPM que realice el hecho generador, sin consideración del número de operaciones realizadas,

Artículo 212. *Causación*. La contribución se causará cuando en el periodo gravable, la sumatoria de los diferenciales de participación sea mayor que la sumatoria de los diferenciales de compensación.

Artículo 213. *Base gravable.* Es la diferencia positiva entre la sumatoria de los diferenciales de participación y la sumatoria de los diferenciales de compensación al término del periodo gravable.

Para determinar la base gravable se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

a) **Diferencial de compensación.** Es la diferencia presentada entre el Ingreso al Productor y el Precio de Paridad Internacional, cuando el segundo es mayor que el primero en la fecha de emisión de la factura de venta, multiplicada por el por el volumen de combustible vendido.

b) **Diferencial de participación.** Es la diferencia presentada entre el Ingreso al Productor y el Precio de Paridad Internacional, cuando el primero es mayor que el segundo en la fecha de emisión de la factura de venta, multiplicada por el por el volumen de combustible vendido.

c) **Ingreso al productor.** Es el precio por galón fijado por el Ministerio de Minas y Energía o por la entidad que haga sus veces, al que los refinadores e importadores venden la gasolina motor corriente o el ACPM, para atender el mercado nacional.

d) **Precio de paridad internacional.** Es el precio calculado por el Ministerio de Minas y Energía, de acuerdo con la metodología expedida para el efecto, tomando como referencia el precio diario de los combustibles en el mercado de la Costa Estadounidense del Golfo de México u otro mercado competitivo. Para el caso de las importaciones, se tendrán en cuenta los costos asociados para atender el abastecimiento nacional determinados por el Ministerio de Minas y Energía.

e) **Volumen de combustible.** Es el volumen de gasolina motor corriente o de ACPM reportado por el refinador o el importador.

Artículo 214. *Tarifa*. La tarifa corresponde al 100% de la base gravable.

Artículo 215. SUJETO ACTIVO. El sujeto activo es la Nación. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público ejercerá las competencias de administración del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC).

Artículo 216. *Periodo y pago.* El Ministerio de Minas y Energía ejercerá las funciones de control, gestión, fiscalización, liquidación, determinación, discusión y cobro de la contribución, de acuerdo con las normas de procedimiento establecidas en el Estatuto Tributario. Especialmente, calculará la contribución parafiscal al combustible a través de la liquidación de la posición neta trimestral de cada refinador o importador con respecto al FEPC con base en el reporte de información que los refinadores y/o importadores presenten. En caso de que la sumatoria de los diferenciales de participación sea mayor que la sumatoria de los diferenciales de compensación, y se cause la contribución, el Ministerio de Minas y Energía ordenará al refinador o al importador el pago a favor del Tesoro Nacional dentro de los 30 días calendario siguientes a la ejecutoria del acto de liquidación.

Artículo 217. El Ministerio de Minas y Energía iniciará procedimientos de determinación de la contribución a cargo de los refinadores o importadores que reporten información inexacta o no reporten la información para calcular y liquidar esa contribución dentro de los plazos definidos en el reglamento, y hará exigibles la cesiones liquidadas mediante procedimientos de cobro coactivo, de acuerdo con lo establecido por la Ley 1066 de 2006.

El mismo procedimiento será utilizado para hacer exigibles la contribución liquidada por el Ministerio de Minas y Energía que no se transfieran dentro del plazo para el pago de la contribución.

Artículo 218. Los sujetos pasivos que no transfieran oportunamente los recursos correspondientes a la contribución parafiscal al combustible a la entidad administradora, de conformidad con lo dispuesto en el reglamento, pagarán intereses de mora de acuerdo con lo previsto en la Ley 1066 de 2006.

Artículo 219. Los ingresos y pagos efectivos con cargo a los recursos del FEPC, que realice la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador del FEPC, no generarán operación presupuestal alguna, toda vez que no hacen parte del Presupuesto General de la Nación.

PARTE XI

INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA CERRAR LAS BRECHAS DE DESIGUALDAD SOCIO-ECONÓMICA EN LAS ZONAS MÁS AFECTADAS POR EL CONFLICTO ARMADO (ZOMAC)

Artículo 220. *Finalidad y temporalidad.* La presente Parte tiene como finalidad fomentar temporalmente el desarrollo económico-social, el empleo y las formas organizadas de los campesinos y productores rurales, en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac) buscando cerrar la brecha económica y social existente entre ellas y el resto del país.

Artículo 221. *Definiciones*. Únicamente para efectos de lo establecido en la presente Parte, se observarán las siguientes definiciones:

1. Microempresa: aquella cuyos activos totales no superan los quinientos uno (501) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

2. Pequeña empresa: aquella cuyos activos totales son superiores a quinientos uno (501) e inferiores a cinco mil (5.001) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

3. Mediana empresa: aquella cuyos activos totales son superiores a cinco mil uno (5.001) e inferiores a quince mil (15.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

4. Grande empresa: aquella cuyos activos totales son iguales o superiores a quince mil (15.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

5. Nuevas sociedades: aquellas sociedades que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley. A su vez, se entenderá por inicio de la actividad económica principal la fecha de inscripción en el registro mercantil de la correspondiente Cámara de Comercio, con independencia de que la correspondiente empresa previamente haya operado como empresa informal.

6. ZOMAC: son las zonas más afectadas por el conflicto armado. Las ZOMAC están constituidas por el conjunto de municipios que sean considerados como más afectados por el conflicto, definidos para el efecto por el Ministerio de Hacienda, el Departamento Nacional de Planeación y la Agencia de Renovación del Territorio –ART–.

Parágrafo 1°. Las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos, en virtud de concesiones legamente otorgadas, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión legalmente otorgada, se excluyen del tratamiento tributario al que se refiere esta Parte.

Artículo 222. *Régimen de tributación de las nuevas sociedades que inicien actividades en las Zomac.* Las nuevas sociedades, que sean micro, pequeñas, medianas y grandes empresas, que tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad económica en las Zomac, y que cumplan con los montos mínimos de inversión y de generación de empleo que defina el Gobierno nacional, cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:

a) La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean micro y pequeñas empresas, que inicien sus actividades en las Zomac por los años 2017 a 2021 será del 0%; por los años 2022 a 2024 la tarifa será del 25% de la tarifa general del impuesto sobre la renta para personas jurídicas o asimiladas; para los años 2025 a 2027 la tarifa será del 50% de la tarifa general; en adelante tributarán a la tarifa general.

b) La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean medianas y grandes empresas, que inicien sus actividades en las Zomac por los años 2017 a 2021 será del 50% de la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para personas jurídicas o asimiladas; por los años 2022 a 2027 la tarifa será del 75% de la tarifa general; en adelante las nuevas grandes sociedades tributarán a la tarifa general.

PARTE XII

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Artículo 223. Modifíquese el artículo 764 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 764. *Liquidación provisional.* La Administración Tributaria podrá proferir Liquidación Provisional con el propósito de determinar y liquidar las siguientes obligaciones:

a) Impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos y retenciones que hayan sido declarados de manera inexacta o que no hayan sido declarados por el contribuyente, agente de retención o declarante, junto con las correspondientes sanciones que se deriven por la inexactitud u omisión, según el caso.

b) Sanciones omitidas o indebidamente liquidadas en las declaraciones tributarias.

c) Sanciones por el incumplimiento de las demás obligaciones formales.

Para tal efecto, la Administración Tributaria podrá utilizar como elemento probatorio la información obtenida de conformidad con lo establecido en el artículo 631 y a partir de las presunciones y los medios de prueba contemplados en el Estatuto Tributario, y que permita la proyección de los factores a partir de los cuales se establezca una presunta inexactitud, impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones.

La Liquidación Provisional deberá contener lo señalado en el artículo 712 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 1°. En los casos previstos en el literal a) de este artículo, solo se proferirá Liquidación Provisional respecto de aquellas declaraciones tributarias presentadas por personas naturales o jurídicas que, en el año gravable inmediatamente anterior al cual se refiere la Liquidación Provisional, hayan declarado ingresos brutos iguales o inferiores a diez mil (10.000) UVT o un patrimonio bruto igual o inferior a veinte mil (20.000) UVT, o que determine la Administración Tributaria.

Parágrafo 2°. En la Liquidación Provisional se liquidarán los impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones de uno o varios periodos gravables correspondientes a un mismo impuesto, que puedan ser objeto de revisión, o se determinarán las obligaciones formales que han sido incumplidas en uno o más periodos respecto de los cuales no haya prescrito la acción sancionatoria.

Parágrafo 3°. La Administración Tributaria proferirá Liquidación Provisional con el propósito de determinar y liquidar el monotributo cuando los contribuyentes del mismo omitan su declaración o lo declaren de manera inexacta, junto con las correspondientes sanciones.

Parágrafo 4°. La Liquidación Provisional inicial suspende el término de firmeza de las declaraciones tributarias por seis (6) meses, contados a partir de su notificación.

Artículo 224. Adiciónese el artículo 764-1 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 764-1. ***Procedimiento para proferir, aceptar, rechazar o modificar la liquidación provisional.*** La Liquidación Provisional deberá ser proferida en las siguientes oportunidades:

a) Dentro del término de firmeza de la declaración tributaria, cuando se trate de la modificación de la misma.

b) Dentro del término de cinco (5) años contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar, cuando se trate de obligados que no han cumplido con el deber formal de declarar.

c) Dentro del término previsto para imponer sanciones, cuando se trate del incumplimiento de las demás obligaciones de carácter formal.

Una vez proferida la Liquidación Provisional, el contribuyente tendrá un (1) mes contado a partir de su notificación para aceptarla, rechazarla o solicitar su modificación por una única vez, en este último caso deberá manifestar los motivos de inconformidad en un memorial dirigido a la Administración Tributaria.

Cuando se solicite la modificación de la Liquidación Provisional, la Administración Tributaria deberá pronunciarse dentro de los dos (2) meses siguientes al agotamiento del término que tiene el contribuyente para proponer la modificación, ya sea profiriendo una nueva Liquidación Provisional o rechazando la solicitud de modificación.

El contribuyente tendrá un (1) mes para aceptar o rechazar la nueva Liquidación Provisional, contado a partir de su notificación.

En todos los casos, si el contribuyente opta por aceptar la Liquidación Provisional, deberá hacerlo en forma total.

Parágrafo 1°. La Liquidación Provisional se proferirá por una sola vez, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda proferir una nueva con ocasión de la modificación solicitada por el contribuyente.

En ningún caso se podrá proferir Liquidación Provisional de manera concomitante con el requerimiento especial, el pliego de cargos o el emplazamiento previo por no declarar.

Parágrafo 2°. La Liquidación Provisional se considera aceptada cuando el contribuyente corrija la correspondiente declaración tributaria o presente la misma, en los términos dispuestos en la Liquidación Provisional y atendiendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario para la presentación y/o corrección de las declaraciones tributarias.

Cuando se trate del incumplimiento de otras obligaciones formales, distintas a la presentación de la declaración tributaria, se entenderá aceptada la Liquidación Provisional cuando se subsane el hecho sancionable y se pague o se acuerde el pago de la sanción impuesta, conforme las condiciones y requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para la obligación formal que corresponda. En este caso, la Liquidación Provisional constituye título ejecutivo de conformidad con lo establecido en el artículo 828 del mismo Estatuto.

Parágrafo 3°. Cuando el contribuyente no se pronuncie dentro de los términos previstos en este artículo sobre la propuesta de Liquidación Provisional, la misma se entenderá rechazada.

Artículo 225. Adiciónese el artículo 764-2 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 764-2. ***Rechazo de la liquidación provisional o de la solicitud de modificación de la misma.*** Cuando el contribuyente, agente de retención o declarante rechace la Liquidación Provisional o no se pronuncie sobre la misma, o cuando la Administración Tributaria rechace la solicitud de modificación, esta podrá dar aplicación al procedimiento general previsto en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación y liquidación de los impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones.

En estos casos, la Liquidación Provisional rechazada constituirá prueba, así como los escritos y documentos presentados por el contribuyente al momento de solicitar la modificación de la Liquidación Provisional.

La Liquidación Provisional remplazará, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar, según sea el caso, siempre y cuando la Administración Tributaria los ratifique como tal, sean notificados en debida forma y se otorguen los términos para su contestación, conforme lo indicado en este Estatuto.

Artículo 226. Adiciónese el artículo 764-3 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 764-3. ***Aminoración de las sanciones impuestas en la liquidación provisional.*** Las sanciones impuestas en la Liquidación Provisional que sea aceptada, se reducirán al cincuenta por ciento (50%) del valor que resulte de la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario.

Artículo 227. Adiciónese el artículo 764-4 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 764-4. ***Firmeza de las declaraciones tributarias producto de la aceptación de la liquidación provisional.*** La firmeza de las declaraciones tributarias corregidas o presentadas por el contribuyente, con ocasión de la aceptación de la Liquidación Provisional, será de seis (6) meses a partir de la fecha de su corrección o presentación.

Artículo 228. Adiciónese el artículo 764-5 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 764-5. ***Notificación de la liquidación provisional y demás actos.*** La Liquidación Provisional y demás actos de la Administración Tributaria que se deriven de la misma deberán notificarse de acuerdo con las formas establecidas en el Estatuto Tributario.

Parágrafo. A partir del año 2020, los actos administrativos de que trata el presente artículo se deberán notificar de manera electrónica; para tal efecto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá haber

implementado el sistema de notificación electrónica de que tratan los artículos 565 y 566-1 de este Estatuto.

Una vez notificada electrónicamente la Liquidación Provisional, las actuaciones que le sigan por parte de la Administración Tributaria como del contribuyente deberán realizarse de la misma manera en la página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o, en su defecto, a través del servicio electrónico que se disponga para el caso.

Artículo 229. Modifíquese el inciso 2° del artículo 29 de la Ley 344 de 1996 el cual quedará así:

Cuando, como consecuencia de una decisión judicial, la Nación o uno de los órganos que sean una sección del presupuesto general de la Nación resulten obligados a cancelar la suma de dinero, antes de proceder a su pago y siempre y cuando la cuantía de esta supere mil seiscientos ochenta (1.680) UVT, solicitará a la autoridad tributaria nacional hacer una inspección al beneficiario de la decisión judicial, y en caso de resultar obligación por pagar en favor del Tesoro Público Nacional, se compensarán las obligaciones debidas con las contenidas en los fallos, sin operación presupuestal alguna.

Artículo 230. *Prelación legal de la obligación tributaria.* Sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 1676 de 2013, el pago de la obligación tributaria en todos los casos se deberá realizar atendiendo la prelación legal del crédito fiscal establecida en el Código Civil, de acuerdo con lo dispuesto en el Título VIII del Libro Quinto de este Estatuto.

Artículo 231. Modifíquese el parágrafo del artículo 838 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo. El avalúo de los bienes embargados estará a cargo de la Administración Tributaria, el cual se notificará personalmente o por correo.

Practicados el embargo y secuestro, y una vez notificado el auto o la sentencia que ordene seguir adelante con la ejecución, se procederá al avalúo de los bienes conforme a las reglas siguientes:

a) Tratándose de bienes inmuebles, el valor será el contenido en la declaración del impuesto predial del último año gravable, incrementado en un cincuenta por ciento (50%).

b) Tratándose de vehículos automotores, el valor será el fijado oficialmente para calcular el impuesto de rodamiento del último año gravable.

c) Para los demás bienes, diferentes a los previstos en los anteriores literales, el avalúo se podrá hacer a través de consultas en páginas especializadas, que se adjuntarán al expediente en copia informal.

d) Cuando, por la naturaleza del bien, no sea posible establecer el valor del mismo de acuerdo con las reglas mencionadas en los literales a), b) y c), se podrá nombrar un perito avaluador de la lista de auxiliares de la Justicia, o contratar el dictamen pericial con entidades o profesionales especializados.

De los avalúos, determinados de conformidad con las anteriores reglas, se correrá traslado por diez (10) días a los interesados mediante auto, con el fin de que presenten sus objeciones. Si no estuvieren de acuerdo, podrán allegar un avalúo diferente, caso en el cual la Administración Tributaria resolverá la situación dentro de los tres (3) días siguientes. Contra esta decisión no procede recurso alguno.

Si el ejecutado no presta colaboración para el avalúo de los bienes, se dará aplicación a lo previsto en el artículo 233 del Código General del Proceso, sin perjuicio de que la DIAN adopte las medidas necesarias para superar los obstáculos que se presenten.

Artículo 232. Modifíquese el artículo 839-4 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 839-4. ***Relación costo-beneficio en el proceso administrativo de cobro coactivo.*** Decretada en el proceso de cobro coactivo las medidas cautelares sobre un bien y antes de fijar fecha para la práctica de la diligencia de secuestro, el funcionario de cobro competente, mediante auto de trámite, decidirá sobre la relación costo-beneficio del bien, teniendo en cuenta los criterios que establezca el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución.

Si se establece que la relación costo-beneficio es negativa, el funcionario de cobro competente se abstendrá de practicar la diligencia de secuestro y levantará la medida cautelar dejando el bien a disposición del deudor o de la autoridad competente, según sea el caso, y continuará con las demás actividades del proceso de cobro.

Parágrafo. En los procesos de cobro que, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, tengan medidas cautelares decretadas y/o perfeccionadas se dará aplicación a las disposiciones contenidas en este artículo.

Artículo 233. Modifíquese el artículo 840 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 840. ***Remate de bienes.*** En firme el avalúo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) efectuará el remate de los bienes, directamente o a través de entidades de derecho público o privado, y adjudicará los bienes a favor de la Nación en caso de declararse desierto el remate después de la tercera licitación por el porcentaje de esta última, de acuerdo con las normas del Código General del Proceso, en la forma y términos que establezca el reglamento.

Los bienes adjudicados a favor de la Nación dentro de los procesos de cobro coactivo y en los procesos concursales se podrán administrar y disponer directamente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la venta, donación entre entidades públicas, destrucción y/o gestión de residuos o chatarrización, en la forma y términos que establezca el reglamento.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales también podrá entregar para su administración y/o venta al Colector de Activos de la Nación, Central de Inversiones (CISA), los bienes adjudicados a favor de la Nación dentro de los procesos de cobro coactivo y en los procesos concursales.

Parágrafo 1°. Los gastos en que incurra el Colector de Activos de la Nación, Central de Inversiones (CISA), para la administración y venta de los bienes adjudicados a favor de la Nación dentro de los procesos concursales o en proceso de cobro coactivo se pagarán con cargo al presupuesto de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Parágrafo 2°. Los bienes que, a la entrada en vigencia de la presente ley, ya hubieran sido recibidos en

pago de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), tendrán el tratamiento previsto en las disposiciones contenidas en este artículo.

Artículo 234. Adiciónese el artículo 572 del Estatuto Tributario con el siguiente literal y parágrafo:

i) Representantes legales o apoderados de las sociedades o empresas receptoras de inversión extranjera.

Parágrafo. Para efectos del literal d), se presumirá que todo heredero que acepte la herencia tiene la facultad de administración de bienes, sin necesidad de disposición especial que lo autorice.

Cuando no se haya iniciado el proceso de sucesión ante notaría o juzgado, los herederos, de común acuerdo, podrán nombrar un representante de la sucesión mediante documento autenticado ante notario o autoridad competente, en el cual manifiesten bajo la gravedad de juramento que el nombramiento es autorizado por los herederos conocidos.

De existir un único heredero, este deberá suscribir un documento debidamente autenticado ante notario o autoridad competente a través del cual manifieste que ostenta dicha condición.

Tratándose de menores o incapaces, el documento mencionado se suscribirá por los representantes o apoderados debidamente acreditados.

Artículo 235. Modifíquese el inciso primero y adiciónese un inciso cuarto al artículo 572- 1 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

Artículo 572-1. ***Apoderados generales y mandatarios especiales.*** Se entiende que podrán suscribir y presentar las declaraciones tributarias los apoderados generales y los mandatarios especiales que no sean abogados.

(…)

Los poderes otorgados para actuar ante la administración tributaria deberán cumplir con las formalidades y requisitos previstos en la legislación colombiana.

Artículo 236. Modifíquese el inciso segundo y quinto del artículo 580-1 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a dos veces el valor de la retención a cargo, susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

(…)

La declaración de retención en la fuente que se haya presentado sin pago total antes del vencimiento del plazo para declarar u oportunamente, producirá efectos legales, siempre y cuando el pago total de la retención se efectúe o se haya efectuado a más tardar dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar. Lo anterior sin perjuicio de la liquidación de los intereses moratorios a que haya lugar.

Artículo 237. Modifíquese el artículo 589 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 589. ***Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor.*** Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se deberá presentar la respectiva declaración por el medio al cual se encuentra obligado el contribuyente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración.

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

Parágrafo. El procedimiento previsto en el presente artículo se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.

Parágrafo transitorio. El presente artículo entrará en vigencia una vez la Administración Tributaria realice los ajustes informáticos necesarios 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.

Artículo 238. Adiciónese un parágrafo al artículo 684 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Parágrafo. En desarrollo de las facultades de fiscalización, la Administración Tributaria podrá solicitar la transmisión electrónica de la contabilidad, de los estados financieros y demás documentos e informes, de conformidad con las especificaciones técnicas, informáticas y de seguridad de la información que establezca el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los datos electrónicos suministrados constituirán prueba en desarrollo de las acciones de investigación, determinación y discusión en los procesos de investigación y control de las obligaciones sustanciales y formales.

Artículo 239. Modifíquese el artículo 714 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 714. ***T*****érmino general de firmeza de las declaraciones** ***tributarias.*** La declaración tributaria quedará en firme si, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme si, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1° de este artículo. También quedará en firme la declaración tributaria si, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto.

Si la pérdida fiscal se compensa en cualquiera de los dos últimos años que el contribuyente tiene para hacerlo, el término de firmeza se extenderá a partir de dicha compensación por tres (3) años más en relación con la declaración en la que se liquidó dicha pérdida. En ningún evento la firmeza de la declaración presentada con pérdida fiscal será inferior a seis (6) años.

El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (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.

Artículo 240. Modifíquese el artículo 634 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 634. ***Intereses moratorios.*** Sin perjuicio de las sanciones previstas en este Estatuto, los contribuyentes, agentes retenedores o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que no paguen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo en el pago.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración Tributaria en las liquidaciones oficiales o por el contribuyente, responsable o agente de retención en la corrección de la declaración, causarán intereses de mora a partir del día siguiente al vencimiento del término en que debieron haberse paguen por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial.

Parágrafo 1°. Cuando una entidad autorizada para recaudar impuestos no efectúe la consignación de los recaudos dentro de los términos establecidos para tal fin, se generarán a su cargo y sin necesidad de trámite previo alguno, intereses moratorios, liquidados diariamente a la tasa de mora que rija para efectos tributarios, sobre el monto exigible no consignado oportunamente, desde el día siguiente a la fecha en que se debió efectuar la consignación y hasta el día en que ella se produzca.

Cuando la sumatoria de la casilla "Pago Total" de los formularios y recibos de pago, informada por la entidad autorizada para recaudar, no coincida con el valor real que figure en ellos, los intereses de mora imputables al recaudo no consignado oportunamente se liquidarán al doble de la tasa prevista en este artículo.

Parágrafo 2°. Después de dos (2) años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, o de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.

Parágrafo 3°. Lo dispuesto en este parágrafo será aplicable a los procesos en que sea parte la UGPP salvo para los intereses generados por los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.

Artículo 241. Modifíquese el inciso 2° del artículo 639 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

"Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los intereses de mora, a las sanciones contenidas en los numerales 1 y 3 del artículo 658-3 de este Estatuto ni a las sanciones relativas a la declaración del monotributo."

Artículo 242. Modifíquese los numerales 1, 2 y 3, así como el parágrafo 1° del artículo 560 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

1. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea inferior a dos mil (2.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

2. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a dos mil (2.000) UVT, pero inferior a veinte mil (20.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de las Direcciones Seccionales de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales de la capital del Departamento en el que esté ubicada la Administración que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

3. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

(…)

Parágrafo 1°. Cuando se trate del fallo de los recursos a que se refiere el numeral 3, previamente a la adopción de la decisión y cuando así lo haya solicitado el contribuyente, el expediente se someterá a la revisión del Comité Técnico que estará integrado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado, el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, el Director de Gestión Jurídica o su delegado, y los abogados ponente y revisor del proyecto de fallo.

Dicho Comité también decidirá, mediante acto administrativo motivado, los asuntos que, a pesar de no cumplir con la cuantía señalada en el numeral 3, serán conocidos por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

Artículo 243. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 640. ***Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.*** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

Parágrafo 1°. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.

Parágrafo 2°. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.

Parágrafo 3°. Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 2° y 3° del 657, 658-1, 658-2, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6° del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo. En el evento de reincidir en estas conductas, la sanción prevista en la ley se aumentará en un doscientos por ciento (200%) del monto dispuesto en la misma.

Parágrafo 4°. Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios.

Parágrafo 5°. Respecto de las sanciones contempladas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario, para efectos de la aplicación de los criterios de gradualidad y proporcionalidad de que trata el presente artículo no será exigible la subsanación de la infracción.

Parágrafo 6°. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

Artículo 244. Adiciónese unos parágrafos al artículo 641 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

Parágrafo 1°. Cuando la declaración anual de activos en el exterior se presente de manera extemporánea, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será equivalente al tres por ciento (3%) del valor de los activos poseídos en el exterior si la misma se presenta antes del emplazamiento previo por no declarar, o al seis por ciento (6%) del valor de los activos poseídos en el exterior si se presenta con posterioridad al citado emplazamiento y antes de que se profiera la respectiva resolución sanción por no declarar.

Parágrafo 2°. Cuando la declaración del monotributo se presente de manera extemporánea, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será equivalente al tres por ciento (3%) del total del impuesto a cargo, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto, si la misma se presenta antes del emplazamiento previo por no declarar, o al seis por ciento (6%) del total del impuesto a cargo, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto, si se presenta con posterioridad al citado emplazamiento y antes de que se profiera la respectiva resolución sanción por no declarar.

Artículo 245. Modifíquese el artículo 643 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 643. ***Sanción por no declarar.*** Los contribuyentes, agentes retenedores o responsables obligados a declarar, que omitan la presentación de las declaraciones tributarias, serán objeto de una sanción equivalente a:

1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración Tributaria por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.

2. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas o a la declaración del impuesto nacional al consumo, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración Tributaria por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figu-

ren en la última declaración de ventas o declaración del impuesto nacional al consumo presentada, según el caso, el que fuere superior.

3. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, al diez por ciento (10%) de los cheques girados u otros medios de pago canalizados a través del sistema financiero, o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración Tributaria por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior.

4. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de timbre, a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.

5. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.

6. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del gravamen a los movimientos financieros, a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.

7. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de ingresos y patrimonio, al dos por ciento (2%) del patrimonio líquido de la entidad obligada a su presentación.

8. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración anual de activos en el exterior, al diez por ciento (10%) del patrimonio bruto que figure en la última declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada, o al diez por ciento (10%) del patrimonio bruto que determine la Administración Tributaria por el período a que corresponda la declaración no presentada, el que fuere superior.

9. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto a la riqueza y complementario, al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto determinado, tomando como base el valor del patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada o que determine la Administración Tributaria por el período a que corresponda la declaración no presentada, el que fuere superior.

10. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del monotributo, a tres (3) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.

Parágrafo 1°. Cuando la Administración Tributaria disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras.

Parágrafo 2°. Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente, responsable o agente retenedor presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la Administración Tributaria, en cuyo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria. En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad que se debe liquidar con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar.

Artículo 246. Modifíquese el numeral 1 del artículo 644 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, cuando la corrección se realice después del vencimiento del plazo para declarar y antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

Artículo 247. Modifíquese el artículo 645 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 645. ***Sanción relativa a la declaración de ingresos y patrimonio.*** Las entidades obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio que lo hicieren extemporáneamente o que corrigieren sus declaraciones después del vencimiento del plazo para declarar, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al uno por ciento (1%) de su patrimonio líquido.

Si la declaración se presenta con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar o se corrige con posterioridad al emplazamiento para corregir, o auto que ordene la inspección tributaria, la sanción de que trata el inciso anterior se duplicará.

Artículo 248. Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 647. ***Inexactitud en las declaraciones tributarias.*** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.

Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

Parágrafo 1°. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de

conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

Parágrafo 2°. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Artículo 249. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

Artículo 648. ***Sanción por inexactitud.*** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del valor del activo omitido o del pasivo inexistente.

2. Del doscientos por ciento (200%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en los numerales 3 y 4 del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

3. Del cuarenta por ciento (40%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en los numerales 3 y 4 del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

Parágrafo. La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.

Artículo 250. Modifíquese el artículo 651 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 651. ***Sanción por no enviar información o enviarla con errores.*** Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa que no supere treinta mil (30.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- El cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida.

- El cuatro por ciento (4%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea.

- El tres por ciento (3%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea.

- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración Tributaria.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los factores citados en el literal b) que sean probados plenamente.

Parágrafo. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el literal a) del presente artículo reducida en un veinte por ciento (20%).

Artículo 251. Modifíquese el artículo 657 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 657. ***Sanción de clausura del establecimiento.*** La Administración Tributaria podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio y, en general, del sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda "CERRADO POR EVASIÓN" en los siguientes casos:

1. Por un término de cuatro (4) días, cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos

en los literales b), c), d), e), f), o g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales a), h), o i) del citado artículo.

2. Por un término de ocho (8) días, cuando se establezca que el contribuyente emplea sistemas electrónicos de los que se evidencie la supresión de ingresos y/o de ventas, lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente, no se encuentra registrado en la contabilidad ni en las declaraciones tributarias.

3. Por un término de dieciséis (16) días, cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento, la sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes a la fecha de firmeza de este. La clausura se acompañará de la imposición de sellos oficiales que contengan la leyenda "CERRADO POR EVASIÓN Y CONTRABANDO". Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando ello se pruebe.

4. Por un término de cuatro (4) días, cuando el agente retenedor o el responsable del régimen común del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo, o el responsable del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora de la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el Gobierno nacional. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar, siempre que se hubiere presentado la solicitud de compensación en los términos establecidos por la ley; tampoco será aplicable la sanción de clausura, siempre que el contribuyente declare y pague.

Parágrafo 1°. Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles ni el desarrollo de la actividad, profesión u oficio por el tiempo que dure la sanción y, en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

Parágrafo 2°. La sanción a que se refiere el presente artículo se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder. Salvo lo previsto en el numeral 3 de este artículo, la sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento en sede administrativa.

Parágrafo 3°. Sin perjuicio de las sanciones de tipo policivo en que incurra el contribuyente, responsable o agente retenedor cuando rompa los sellos oficiales o por cualquier medio abra o utilice el sitio o sede clausurado durante el término de la clausura, se incrementará el término de clausura al doble del inicialmente impuesto.

Esta ampliación de la sanción de clausura se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de diez (10) días para responder.

Parágrafo 4°. Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración cuando los funcionarios competentes de la Administración Tributaria así lo requieran.

Parágrafo 5°. Se entiende por doble facturación la expedición de dos facturas por un mismo hecho económico, aun cuando alguna de estas no cumpla con los requisitos formales del artículo 617, y sin que importe su denominación ni el sistema empleado para su emisión.

Se entiende por sistemas electrónicos de los que se evidencie la supresión de ingresos y/o de ventas la utilización de técnicas simples de captura automatizadas e integradas en los sistemas POS valiéndose de programas informáticos, tales como Phantomware – software instalado directamente en el sistema POS o programas Zapper – programas externos grabados en dispositivos USB, a partir de los cuales se evita que algunas operaciones tales como reembolsos, anulaciones y otras transacciones negativas, aparezcan en el informe o en el historial, se evita que algunas operaciones tales como reembolsos, anulaciones y otras transacciones negativas, se sumen a los totales finales, se reinicializa en cero o en algunos casos, en una cifra específica, los totales finales y otros contadores, genera que ciertos artículos no aparezcan en el registro o en el historial, se borran selectivamente algunas transacciones de venta, o se imprimen informes de venta omitiendo algunas líneas.

Parágrafo 6°. En todos los casos, si el contribuyente objeto de esta sanción se acoge y paga la siguiente multa, la Administración Tributaria se abstendrá de decretar la clausura del establecimiento, así:

Para efectos de lo dispuesto en el numeral 1, una sanción pecuniaria equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos operacionales obtenidos en el mes anterior a la fecha en que incurrió en el hecho sancionable.

Para efectos de lo dispuesto en el numeral 2, una sanción pecuniaria equivalente al veinte por ciento (20%) de los ingresos operacionales obtenidos en el mes anterior a la fecha en que incurrió en el hecho sancionable.

Para efectos de lo dispuesto en los numerales 3 y 4, una sanción pecuniaria equivalente al treinta por ciento (30%) de los ingresos operacionales obtenidos en el mes anterior a la fecha en que incurrió en el hecho sancionable.

Artículo 252. Modifíquese el numeral 2 del artículo 658-3 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

2. Sanción por no exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el Registro Único Tributario, RUT, por parte del responsable del régimen simplificado del IVA.

Se impondrá una multa equivalente a diez (10) UVT.

Artículo 253. Modifíquese el artículo 667 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 667. ***Sanción por no expedir certificados.*** Los agentes retenedores que, dentro del plazo establecido por el Gobierno nacional, no cumplan con la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente, incluido el certificado de ingresos y retenciones, incurrirán en una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos.

La misma sanción será aplicable a las entidades que no expidan el certificado de la parte no gravable de los rendimientos financieros pagados a los ahorradores.

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo se imponga mediante resolución independiente, previamente, se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere este artículo se reducirá al treinta por ciento (30%) de la suma inicialmente propuesta, si la omisión es subsanada antes de que se notifique la resolución sanción; o al setenta por ciento (70%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar, ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

Artículo 254. Modifíquese el artículo 670 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 670. ***Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones.*** Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago.

La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable.

2. El veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor.

La Administración Tributaria deberá imponer la anterior sanción dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la notificación de la liquidación oficial de revisión, según el caso.

Cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación.

Cuando, utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente. En este caso, el contador o revisor fiscal que haya firmado la declaración tributaria en la cual se liquide o compense el saldo improcedente, será solidariamente responsable de la sanción prevista en este inciso.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un (1) mes para responder al contribuyente o responsable.

Parágrafo 1°. Cuando la solicitud de devolución y/o compensación se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción se debe resolver en el término de un (1) año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo.

Parágrafo 2°. Cuando el recurso contra la sanción por devolución y/o compensación improcedente fuere resuelto desfavorablemente y estuviere pendiente de resolver en sede administrativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución y/o compensación, la Administración Tributaria no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso.

Artículo 255. Modifíquese el artículo 671 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 671. ***Sanción de declaración de proveedor ficticio o insolvente.*** No serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes la DIAN hubiere declarado como:

a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada.

b) Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas. Estas compras o gastos dejarán de ser deducibles desde la fecha de publicación en un diario de amplia circulación nacional de la correspondiente declaratoria.

La sanción a que se refiere el presente artículo, deberá imponerse mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de un mes para responder.

La publicación antes mencionada, se hará una vez se agote la vía gubernativa.

Artículo 256. Modifíquese el artículo 674 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 674. ***Errores de verificación.*** Las entidades autorizadas para la recepción de las declaraciones y el recaudo de impuestos y demás pagos originados

en obligaciones tributarias, incurrirán en las siguientes sanciones, en relación con el incumplimiento de las obligaciones derivadas de dicha autorización:

1. Diez (10) UVT por cada declaración o documento recepcionado con errores de verificación, cuando el número de identificación tributaria no coincida con el consignado en el Registro Único Tributario, RUT, del declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable.

2. Veinte (20) UVT por cada declaración o documento recepcionado sin el diligenciamiento de la casilla de la firma del declarante o de quien lo representa.

3. Diez (10) UVT por cada formulario recepcionado cuando el mismo deba presentarse exclusivamente a través de los servicios informáticos electrónicos.

4. Cinco (5) UVT por cada número de registro anulado y no informado que identifique una declaración, recibo o documento recepcionado. En la misma sanción se incurrirá si el documento físico no es reportado en medio magnético o cuando el documento queda reportado más de una vez en el medio magnético.

Artículo 257. Modifíquese el artículo 675 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 675. ***Inconsistencia en la información remitida.*** Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, cuando la información remitida en el medio magnético no coincida con la contenida en los formularios o recibos de pago recepcionados por la entidad autorizada para tal efecto, y esta situación se presente respecto de un número de documentos que supere el medio por ciento (0.5%) del total de documentos correspondientes a la recepción o recaudo de un mismo día, la respectiva entidad será acreedora a una sanción por cada documento que presente uno o varios errores, liquidada como se señala a continuación:

1. Diez (10) UVT cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al medio por ciento (0.5%) y no superior al dos punto cinco por ciento (2.5%) del total de documentos.

2. Veinte (20) UVT cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al dos punto cinco por ciento (2.5%) y no superior al cuatro por ciento (4%) del total de documentos.

3. Treinta (30) UVT cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cuatro por ciento (4%) del total de documentos.

Artículo 258. Modifíquese el artículo 676 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 676. ***Extemporaneidad en la entrega de la información de las declaraciones y/o recibos de pago recibidos de los contribuyentes.*** Cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos incumplan los términos fijados y lugares señalados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la entrega de los documentos recibidos, así como para entregar la información correspondiente a esos documentos en medios electrónicos o en los mecanismos que se determinen para la grabación y transmisión, incurrirán en una sanción de veinte (20) UVT por cada día de retraso y por documento.

Artículo 259. Adiciónese el artículo 676-1 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 676-1. ***Extemporaneidad e inexactitud en los informes, formatos o declaraciones que deben presentar las entidades autorizadas para recaudar.*** Las entidades autorizadas para recaudar incurrirán en las siguientes sanciones, en relación con la presentación y entrega de informes de recaudo, formatos o declaraciones de consignaciones establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para el control del recaudo:

1. Veinte (20) UVT por la no presentación de cada informe de recaudo, formato o declaración de consignaciones solicitados por la Autoridad Tributaria.

2. Veinte (20) UVT por errores en las cifras reportadas en los informes de recaudo, formatos o declaraciones de consignaciones solicitados por la Autoridad Tributaria.

3. Cuando cada informe de recaudo, formato o declaración de consignaciones solicitados por la Administración Tributaria sean presentados o entregados de forma extemporánea, incurrirán en las siguientes sanciones:

a) De uno (1) a diez (10) días de retraso, una sanción de cinco (5) UVT.

b) De once (11) a veinte (20) días de retraso, una sanción de diez (10) UVT.

c) Más de veinte (20) días de retraso, una sanción de veinte (20) UVT.

Cuando se realicen correcciones a los informes, formatos o declaraciones se entenderá como fecha de presentación la de la última corrección realizada.

En la misma sanción, prevista en el numeral 3 de este artículo, incurrirán las entidades autorizadas para recaudar que realicen las correcciones a los informes de recaudo, formatos o declaraciones de consignaciones solicitadas por la Administración Tributaria, de forma extemporánea."

Artículo 260. Modifíquese el artículo 869 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 869. ***Abuso en materia tributaria.*** La Administración Tributaria podrá recaracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la 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, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

Parágrafo 1°. Se entiende por recaracterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva diferentes consecuencias tributarias.

Parágrafo 2°. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.

2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.

3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

Parágrafo 3°. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.

Artículo 261. Modifíquese el artículo 869-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 869-1. ***Procedimiento especial por abuso en materia tributaria.*** El funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869, deberá emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa, sustentadas si quiera en prueba sumaria. Dicho emplazamiento especial por abuso en materia tributaria deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 565 y siguientes de este Estatuto.

Una vez notificado el emplazamiento especial por abuso en materia tributaria, el contribuyente dispondrá de un término de tres (3) meses para contestarlo, aportando y/o solicitando las pruebas que considere pertinentes, tiempo durante el cual se suspenderá el término de firmeza de la declaración.

Vencido el término de que trata el inciso anterior, el funcionario que viene conociendo de la investigación deberá emitir requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso, en los términos de los artículos 703 y 715, previo visto bueno del correspondiente Director Seccional y de un delegado del Director de Gestión de Fiscalización. Una vez notificado el requerimiento especial o el emplazamiento previo por no declarar, se deberá seguir el trámite respectivo, según el caso, determinado en este Estatuto.

En el requerimiento especial se propondrá una recaracterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado, así como cualquier otra modificación de la declaración privada, sin perjuicio de las demás modificaciones a la declaración tributaria a que haya lugar. De igual forma se procederá cuando se emita emplazamiento previo por no declarar.

Parágrafo 1°. La motivación de que trata este artículo deberá contener la descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva, las pruebas en que se funda la Administración Tributaria respecto de tales hechos, actos u omisiones y la referencia expresa a la valoración de las pruebas que haya presentado el contribuyente para desvirtuar la conducta abusiva. Para todos los efectos del presente artículo, se dará plena y cabal aplicación a las disposiciones y principios en materia procedimental y probatoria pertinentes.

Parágrafo 2°. El procedimiento de que trata el presente artículo tiene como propósito la reconfiguración o recaracterización de una operación o serie de operaciones que constituyan o puedan constituir abuso en materia tributaria.

Artículo 262. Modifíquese el artículo 869-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 869-2. ***Facultad adicional de la administración tributaria en caso de abuso.*** En el evento de presentarse abuso en los términos del artículo 869 de este Estatuto, la Administración Tributaria podrá remover el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas.

Artículo 263. Modifíquese el artículo 46 de la Ley 962 de 2005, el cual quedará así:

Artículo 46. ***Racionalización de la conservación de documentos soporte.*** El período de conservación de informaciones y pruebas a que se refiere el artículo 632 del Estatuto Tributario será de cinco (5) **años, contados a partir del 1°** de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo. La conservación de informaciones y pruebas deberá efectuarse en el domicilio principal del contribuyente.

Artículo 264. Adiciónese un parágrafo 3° al artículo 771-5 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

"**Parágrafo 1°.** Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

1. En el año 2018, el menor valor entre:

c) El ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cien mil (100.000) UVT, y

d) El cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.

2. En el año 2019, el menor valor entre:

c) El setenta por ciento (70%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de ochenta mil (80.000) UVT, y

d) El cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.

3. En el año 2020, el menor valor entre:

c) El cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de sesenta mil (60.000) UVT, y

d) El cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.

4. A partir del año 2021, el menor valor entre:

c) El cuarenta por ciento (40%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cuarenta mil (40.000) UVT, y

d) El treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.

Parágrafo 2°. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen operadores de Juegos de Suerte y Azar, la gradualidad prevista en el parágrafo anterior se aplicará de la siguiente manera:

1. En el año 2018, el setenta y cuatro por ciento (74%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

2. En el año 2019, el sesenta y cinco por ciento (65%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

3. En el año 2020, el cincuenta y ocho por ciento (58%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

4. A partir del año 2021, el cincuenta y dos por ciento (52%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

Para efectos de este parágrafo no se consideran comprendidos los pagos hasta por 1.800 UVT que realicen los operadores de juegos de suerte y azar, siempre y cuando realicen la retención en la fuente correspondiente.

Parágrafo 3°. En todo caso, los pagos individuales que superen las sesenta y siete (67) UVT deberán canalizarse a través de los medios financieros so pena de su desconocimiento fiscal en los términos previstos en el parágrafo 1° de esta disposición.

Artículo 265. Modifíquese el artículo 616-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 616-1. ***Factura o documento equivalente.*** La factura de venta o documento equivalente se expedirá en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios, o en las ventas a consumidores finales.

Son sistemas de facturación la factura de venta y los documentos equivalentes. La factura de talonario o de papel y la factura electrónica se consideran para todos los efectos como una factura de venta.

Los documentos equivalentes a la factura de venta corresponderán a aquellos que señale el Gobierno nacional.

Parágrafo 1°. La factura electrónica deberá ser validada, previo a su expedición, por parte de un proveedor autorizado por la Administración Tributaria de que trata el artículo 616-4, quien a su vez deberá realizar la transmisión electrónica de la misma a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme lo indique el reglamento que expida el Gobierno nacional. En todo caso, la obligación de la expedición de la factura corresponde al obligado a facturar.

Parágrafo 2°. El Gobierno nacional podrá reglamentar la factura de venta y los documentos equivalentes, indicando el sistema de facturación que se deba adoptar, junto con los obligados a expedirlos, requisitos, condiciones, así como la forma en que se entiende cumplida la obligación de su generación y expedición. También podrá reglamentar los procedimientos, condiciones y requisitos para la autorización de los proveedores de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, validar y/o trasmitir facturas de venta o documentos equivalentes, así como la pérdida de la referida autorización. Igualmente y en relación con los sistemas de factura de venta y documentos equivalentes podrá establecer a través de la Administración Tributaria los mecanismos técnicos y tecnológicos de control del requisito de la numeración, la información a suministrar relacionada con las especificaciones técnicas y acceso al software que se implemente y a la información que contenga y genere, los mecanismos y dispositivos electrónicos fiscales que garanticen la conservación y la transmisión electrónica de la operación facturada, la cual puede ser exigida de manera simultánea o con posterioridad a la operación; así como la interacción con los inventarios o activos movibles, los sistemas de pago y en general con la contabilidad y la información tributaria.

Parágrafo transitorio. Los requisitos, condiciones y procedimientos establecidos en la presente ley, en relación con el sistema de facturación de venta y documentos equivalentes, incluidos los relativos a los proveedores de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, validar o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes, deberán cumplirse para la facturación expedida a partir de la fecha en que el Gobierno nacional así lo indique; entre tanto aplicarán las disposiciones que regulan la materia antes de la entrada en vigencia de la presente ley.

Artículo 266. Adiciónese el artículo 616-4 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 616-4. ***Proveedores de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, generar, validar y/o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes.*** Las personas o entidades que elaboren, diseñen, generen y sean proveedores de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, generar, validar y/o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes, deberán cumplir las siguientes condiciones y obligaciones:

a) Elaborar, diseñar, proveer, validar, transmitir y generar las facturas de venta o documentos equivalentes atendiendo los requisitos y características que prescriba para tal efecto el Estatuto Tributario y el reglamento, garantizando y atendiendo las disposiciones jurídicas relacionadas con la confidencialidad y reserva de la información.

b) Cumplir con las condiciones y requisitos que establezca el reglamento para ejercer como proveedor de medios físicos, electrónicos o tecnológicos, dentro de los cuales se podrá exigir condiciones mínimas de patrimonio e ingresos y pólizas de cumplimiento a favor de los obligados a facturar y a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

c) Abstenerse de operar como proveedor de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, generar, validar o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes, sin haber sido autorizado por parte de la Administración Tributaria, o desarrollar esta actividad cuando haya sido cancelada la autorización.

d) Abstenerse, como proveedor de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, generar, validar o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes, de utilizar maniobras fraudulentas o engañosas en los sistemas de factura de venta o documento equivalente, que resulten en operaciones inexistentes, inexactas, simuladas, ficticias, las cuales sirvan como instrumento de evasión y aminoración de la carga tributaria.

Las personas o entidades que desarrollen actividades como proveedores de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, generar, validar y/o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes serán sancionadas, cuando se compruebe que incurrieron en cualquiera de las siguientes faltas:

a) Incumplir con las obligaciones, requisitos y condiciones que le otorga la autorización como tal y las condiciones para elaborar, generar, validar y/o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes.

b) Operar como proveedor de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, generar, validar y/o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes, sin haber sido autorizado u operar como tal, cuando se haya proferido el acto de cancelación de la autorización para ejercer esta actividad.

c) Elaborar, generar, validar o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes, así como elaborar, desarrollar, comercializar software, hardware, sin el cumplimiento de los requisitos y mecanismos técnicos e informáticos de control que han sido regulados en el reglamento, cuando los mismos sean utilizados para expedir factura de venta o documento equivalente.

d) Elaborar, generar o validar facturas de venta y documentos equivalentes, así como elaborar, desarrollar, comercializar software, hardware y, en general, dispositivos utilizando maniobras fraudulentas o engañosas que resulten en operaciones inexactas, inexistentes, simuladas o ficticias que sirvan como instrumento de evasión tributaria o aminoración de la carga tributaria, cuando los mismos sean utilizados para expedir la factura de venta o documento equivalente.

e) Incumplir con las condiciones y obligaciones de que trata el presente artículo.

Sin perjuicio de la perdida de autorización como proveedor de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, generar, validar y/o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes, las personas o entidades de que trata este artículo, que incurran en cualquiera de las faltas antes indicadas, serán sancionadas conforme lo indica el artículo 684-4 de este Estatuto.

Por su parte, el acto de cancelación de la autorización será publicado en la página web de la DIAN, indicando la causal que corresponda a la citada cancelación. Para quienes hayan incurrido en los hechos sancionables de que tratan los literal b) y d) de este artículo, solo podrán ejercer como proveedor de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, generar, validar y/o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes una vez trascurridos cinco (5) años de haber sido cancelada su autorización, para lo cual deberá surtir nuevamente el procedimiento de autorización.

La sanción prevista en este artículo será impuesta en aquello que aplique a los obligados a expedir factura o documento equivalente que diseñen, desarrollen e implementen de manera autónoma los sistemas de facturación para sus operaciones de venta de que trata este Estatuto.

Parágrafo 1°. Los obligados a expedir factura o documento equivalente podrán diseñar, desarrollar y/o implementar los sistemas de facturación contempladas en este Estatuto, en cuyo caso deberán informarlo a la Administración Tributaria como proveedores autónomos de estos sistemas, bajo las condiciones y obligaciones de que trata este artículo en aquello que les aplique, cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento y absteniéndose de incurrir en las faltas allí señaladas, so pena de las sanciones establecidas en el artículo 684-4. Lo anterior sin perjuicio del cumplimento de lo establecido en el parágrafo 1° del artículo 616-1 de este Estatuto, cuando se trate de la expedición de factura de venta electrónica.

Parágrafo 2°. Lo dispuesto en este artículo no sustituye lo contemplado en los artículos 616-3 y 618-2 de este Estatuto, ni las demás normas que apliquen a las personas o entidades que regulan las disposiciones antes indicadas.

Artículo 267. Adiciónese el artículo 684-4 al Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 684-4. ***Sanción a los proveedores de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar, generar, validar y/o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes.*** El proveedor de medios físicos, electrónicos o tecnológicos para elaborar para elaborar, generar, validar y/o transmitir facturas de venta o documentos equivalentes, que incurra en alguna de las faltas previstas en el artículo 616-4, estará sujeto a una sanción del cinco por ciento (5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de la comisión de la falta, sin exceder de veinte mil (20.000) UVT.

Esta sanción se reducirá a la mitad de su valor cuando se acepte la misma después del traslado de cargos y antes de que se haya producido la resolución que la impone, o al setenta y cinco por ciento (75%) de su valor cuando, después de impuesta, se acepte la sanción y se desista de interponer el respectivo recurso. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite el pago o acuerdo de pago de la misma y se acredite el cumplimiento de la obligación.

Parágrafo. Cuando no exista base de patrimonio líquido o de ingresos netos, la sanción corresponderá a diez mil (10.000) UVT, lo anterior sin perjuicio de la reducción de esta sanción cuando fuere del caso.

Esta sanción se impondrá aplicando el procedimiento establecido en el artículo 638 del presente estatuto.

Artículo 268. *Exoneración de impuestos sobre vehículos automotores propiedad de entidades públicas.* Los vehículos automotores de propiedad de entidades públicas no estarán gravados con impuestos nacionales, departamentales, distritales ni municipales.

Parágrafo. A partir del registro de la aprehensión y/o del decomiso, efectuado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el Registro Único Nacional de Tránsito y hasta la disposición final de los vehículos automotores a través de las modalidades consagradas en la normativa aduanera, no se causarán impuestos de ninguna categoría sobre los mismos.

Artículo 269. *Devolución de aportes y sanciones.* En los eventos en los que se declare total o parcialmente la nulidad de los actos administrativos expedidos por la UGPP y se ordene la devolución de aportes y/o sanciones, la UGPP ordenará la devolución de los mismos al Fosyga, al Fondo de Riesgos Laborales, a las Administradoras de Pensiones, y riesgos laborales,

al Tesoro Nacional, al ICBF, al SENA, a las Cajas de Compensación, y a todas las demás entidades que hayan recibido recursos del Sistema de la Protección Social, según el caso, conforme con el procedimiento que establezca para el efecto.

La orden de pago será impartida por la UGPP dentro de los 30 días hábiles siguientes contados a partir de la fecha en que quede ejecutoriada la sentencia, mediante acto administrativo que será notificado a las entidades obligadas a la devolución de los aportes y/o sanciones.

La devolución de los aportes por parte de las entidades obligadas deberá realizarse y acreditarse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto administrativo proferido por la UGPP, en la cuenta que para tal efecto disponga el aportante; de lo contrario se causarán intereses moratorios con cargo a las mencionadas entidades a la tasa de interés bancario corriente certificada por la Superintendencia Financiera por el período en el que se realiza el pago.

Notificada la admisión de la demanda a la UGPP, esta deberá comunicarse a las Administradoras, o a quienes asuman sus obligaciones para que efectúen las provisiones correspondientes en una cuenta especial que reconozca la contingencia y que garantice la devolución de los recursos.

Artículo 270. *Notificación electrónica*. Los actos administrativos que profiera la UGPP podrán notificarse a la dirección electrónica que informe el aportante de manera expresa.

Una vez el aportante informe la dirección electrónica a la UGPP, todos los actos administrativos proferidos con posterioridad a ese momento, independientemente de la etapa administrativa en la que se encuentre el proceso, serán notificados a esa dirección hasta que el aportante informe de manera expresa el cambio de dirección.

Se entenderá surtida la notificación electrónica el octavo día hábil siguiente a aquel en que se reciba el acto administrativo en la dirección electrónica informada por el aportante, de acuerdo con lo certificado por la UGPP.

Cuando el interesado dentro del mismo término informe la imposibilidad de acceder al contenido del mensaje de datos por razones inherentes al mismo mensaje, la UGPP previa evaluación del hecho, procederá a enviar el acto administrativo a través de correo electrónico o de las demás formas previstas en la ley. En este caso, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Unidad, el octavo día hábil siguiente al recibo del acto administrativo y para el aportante, el término para responder o impugnar se contará a partir del día hábil siguiente a la fecha en que el acto le sea efectivamente notificado.

Artículo 271. *Competencia de las actuaciones tributarias de la UGPP*. Las controversias que se susciten respecto de las actuaciones administrativas expedidas por la UGPP en relación con las tareas de seguimiento, colaboración y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social, continuarán tramitándose ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Artículo 272. Modifíquese el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, el cual quedará así:

Artículo 179. La UGPP será la entidad competente para imponer las sanciones de que trata el presente artículo y las mismas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los respectivos intereses moratorios o cálculo actuarial según sea el caso.

1. Al aportante a quien la UGPP le haya notificado requerimiento para declarar y/o corregir, por conductas de omisión o mora se le propondrá una sanción por no declarar equivalente al 5% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin que exceda el 100% del valor del aporte a cargo, y sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

Si el aportante no presenta y paga las autoliquidaciones dentro del término de respuesta al requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP le impondrá en la liquidación oficial sanción por no declarar equivalente al 10% del valor dejado de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo, sin exceder el 200% del valor del aporte a cargo, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

Si la declaración se presenta antes de que se profiera el requerimiento para declarar y/o corregir no habrá lugar a sanción.

Parágrafo transitorio. La sanción aquí establecida será aplicada a los procesos en curso a los cuales no se les haya decidido el recurso de reconsideración, si les es más favorable.

2. El aportante a quien se le haya notificado el requerimiento para declarar y/o corregir, que corrija por inexactitud la autoliquidación de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social deberá liquidar y pagar una sanción equivalente al 35% de la diferencia entre el valor a pagar y el inicialmente declarado.

Si el aportante no corrige la autoliquidación dentro del plazo para dar respuesta al Requerimiento para declarar y/o corregir, la UGPP impondrá en la Liquidación Oficial una sanción equivalente al 60% de la diferencia entre el valor a pagar determinado y el inicialmente declarado, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

3. Los aportantes a los que la UGPP les solicite información y/o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido, o la suministren en forma incompleta o inexacta, se harán acreedoras a una sanción hasta de 15.000 UVT, a favor del tesoro nacional, que se liquidará de acuerdo con el número de meses o fracción de mes de incumplimiento, así:

NÚMERO DE MESES O FRACCIÓN DE MES EN MORA	NÚMERO DE UVT A PAGAR
Hasta 1	30
Hasta 2	90
Hasta 3	240
Hasta 4	450
Hasta 5	750
Hasta 6	1.200
Hasta 7	1.950
Hasta 8	3.150
Hasta 9	4.800
Hasta 10	7.200
Hasta 11	10.500
Hasta 12	15.000

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma causada si la información es entregada conforme lo había solicitado la Unidad, a más tardar hasta el cuarto mes de incumplimiento en la entrega de la información; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la información es entregada después del cuarto mes y hasta el octavo mes de incumplimiento y al (30%) de este valor si la información es entregada después del octavo mes y hasta el mes duodécimo .

Para acceder a la reducción de la sanción debe haberse presentado la información completa en los términos exigidos y debe haberse acreditado el pago de la sanción reducida dentro de los plazos antes señalados, en concordancia con el procedimiento que para tal efecto establezca la UGPP. Lo anterior sin perjuicio de la verificación que con posterioridad deba realizarla UGPP para determinar la procedencia o no de la reducción de la sanción.

4. Las administradoras del Sistema de la Protección Social que incumplan los estándares que la UGPP establezca para el cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, serán sancionadas hasta por doscientas (200) UVT.

Parágrafo 1°. Se faculta a la UGPP para imponer sanción equivalente a 15.000 UVT a las asociaciones o agremiaciones que realicen afiliaciones colectivas de trabajadores independientes sin estar autorizadas por el Ministerio de Salud y Protección Social, previo pliego de cargos para cuya respuesta se otorgará un mes contado a partir de su notificación. De lo anterior, se dará aviso a la autoridad de vigilancia según su naturaleza con el fin de que se ordene la cancelación del registro y/o cierre del establecimiento, sin perjuicio de las acciones penales a que haya lugar por parte de las autoridades competentes.

Parágrafo 2° Los aportantes que no paguen oportunamente las sanciones a su cargo, que lleven más de un año de vencidas, así como las sanciones que hayan sido impuestas por la UGPP se actualizarán de conformidad con lo dispuesto en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario

Parágrafo 3° Los recursos recuperados por concepto de las sanciones de que trata el presente artículo serán girados al Tesoro Nacional.

Artículo 273 *Intervención de la UGPP en procesos especiales*. La UGPP podrá intervenir en los procesos de reestructuración, reorganización empresarial, así como en los señalados en el Libro Quinto, Título IX del Estatuto Tributario, con las mismas facultades y siguiendo el procedimiento descrito en los artículos previstos en dicho título, en lo que resulte pertinente.

PARTE XIII

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 274. *Plan de modernización Tecnológica.* Dentro de los seis (6) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales presentará para aprobación del Consejo Nacional de Política Económica y Social (Conpes) el plan de modernización tecnológica de la Entidad, para ser ejecutado en los próximos cincos (5) años. En la Ley del Presupuesto General de la Nación de las vigencias fiscales correspondientes se apropiarán los recursos de inversión adicionales para su financiación.

Artículo 275. Con el fin de garantizar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) cuente en forma oportuna con el talento humano idóneo, probo y suficiente para la prestación eficiente y eficaz del servicio público de carácter esencial a su cargo, y para asegurar la correcta administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, y la facilitación de las operaciones de comercio exterior, se dictan disposiciones en materia del sistema específico de carrera que rige en la DIAN, y de gestión de personal, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo.

Artículo 276. *Sistema específico de carrera administrativa.* El sistema específico de carrera de los empleados públicos que presten sus servicios en la DIAN es un sistema técnico de administración de personal que tiene por objeto garantizar el mérito, la capacidad y la profesionalización en cada una de las fases de la relación jurídico-laboral y el comportamiento ético de sus funcionarios en beneficio del Estado y del bien común.

El sistema se compone de las normas, procedimientos e instrumentos de gestión que se encargan de garantizar el acceso y ascenso a través de concursos abiertos, la estabilidad como garantía de imparcialidad en el ejercicio de las funciones del empleo público, la promoción y movilidad que obedezca a la necesidad de profesionalización y adquisición de competencias laborales.

Artículo 277. *La Comisión Nacional del Servicio Civil.* A la Comisión Nacional del Servicio Civil corresponde, por expreso mandato del artículo 130 de la Constitución, la administración y vigilancia del Sistema Específico de Carrera Administrativa de la DIAN.

A la Comisión Nacional del Servicio Civil, en ejercicio de la función de administración, le compete exclusivamente la realización de los procesos de selección para el ingreso y el ascenso que se fundan en el mérito, la transparencia y la igualdad de oportunidades.

Artículo 278. *Pruebas*. Las pruebas de selección para la provisión de los empleos del nivel profesional de los procesos misionales de la DIAN comprenderán dos fases independientes, a saber: La Fase I de carácter eliminatorio corresponde a pruebas de conocimientos generales y de competencias comportamentales adecuadas a la categoría y al nivel del cargo al que se aspira; y la Fase II se cumplirá con la realización de un curso con programas específicos y un número mínimo de horas definido en el acto de convocatoria sobre conocimientos específicos en relación con las funciones que correspondan al área funcional y a la categoría del empleo, para cuya provisión se hubiere convocado el concurso. A esta fase serán llamados en estricto orden de puntaje y en el número que defina la convocatoria pública los concursantes que alcancen o superen el puntaje mínimo aprobatorio de la Fase I. La lista de elegibles estará conformada en estricto orden de puntaje por los aspirantes que aprueben el curso.

Para los concursos que se realicen para la provisión de los empleos distintos a los señalados en el inciso an-

terior se diseñarán y aplicarán pruebas de conocimientos generales, específicos y de competencias comportamentales adecuadas a la categoría y al nivel del empleo al que se aspira, que no superen el promedio educacional de los requisitos exigidos para la inscripción.

En todo caso, en los procesos de selección se podrá prever la aplicación de pruebas con carácter eliminatorio de confiabilidad, honestidad y transparencia, que serán aplicadas en la etapa del proceso de selección, y para la provisión de los cargos que establezca la convocatoria.

Artículo 279. *Financiación de los procesos de selección.* Con el fin de financiar los costos que conlleve la realización de los procesos de selección para la provisión de los empleos de carrera de la planta de personal de la DIAN, la Comisión Nacional del Servicio Civil establecerá el valor de los derechos que se causen por concepto de participación en los concursos. La definición de las tarifas será a través de un sistema gradual y progresivo, mediante un método de costeo técnicamente aceptado teniendo en cuenta la modalidad del concurso y las pruebas a aplicar.

Si el valor del recaudo es insuficiente para atender los costos que genere el proceso de selección, el faltante será cubierto con cargo al presupuesto de la DIAN.

Artículo 280. *Ejecución oportuna de los procesos de selección.* En desarrollo del artículo 60 de la Ley 1739 de 2014, para el adecuado y oportuno funcionamiento del sistema específico de carrera de la DIAN, el tiempo total de duración del proceso de selección desde el acto de convocatoria hasta el envío de las listas de elegibles inclusive será de doce (12) meses, sin perjuicio de poder ser ampliado por la Comisión Nacional del Servicio Civil por circunstancias excepcionales que lo ameriten por períodos que sumados no podrán exceder de seis (6) meses adicionales.

Artículo 281. *Notificaciones*. Las notificaciones a quienes participen en los concursos para la provisión de empleos de carrera administrativa en la DIAN se realizará utilizando para el efecto los medios electrónicos, tales como la página web de la Comisión Nacional del Servicio Civil y de la DIAN, así como los correos electrónicos registrados por los participantes en los concursos respectivos, y se entenderá surtida cinco (5) días después de la fecha de su publicación o envío.

Artículo 282. *Del recurso de reposición.* Contra las decisiones que afecten de manera individual, particular y concreta a quienes se inscriban para participar en los concursos, en cualquiera de sus etapas, únicamente procederá el recurso de reposición ante la Comisión Nacional del Servicio Civil, quien podrá delegar en el organismo que prepare y evalúe las pruebas el resolver los recursos interpuestos que deberán decidirse a más tardar dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes.

Artículo 283. *Abstención de nombramiento.* Recibida la lista de elegibles, previo a efectuar el nombramiento, la DIAN de conformidad con lo dispuesto en los artículos 2.2.5.7.4 y 2.2.5.7.6 del Decreto 1085 de 2015, en concordancia con los artículos 4° y 5° de la Ley 190 de 1995, verificará el cumplimento de los requisitos y calidades de quienes la conforman. De encontrarse que alguno de ellos no cumple con los requisitos, mediante acto administrativo motivado contra el cual procede el recurso de reposición, se abstendrá de efectuar el nombramiento en período de prueba.

Artículo 284. *Encargo y nombramiento en provisionalidad.* Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley 1739 de 2014, los empleos pertenecientes al sistema específico de carrera en vacancia temporal o definitiva podrán ser provistos en forma transitoria mediante la figura del encargo o del nombramiento en provisionalidad.

De optarse por el encargo, el funcionario deberá tomar posesión del empleo dentro de los cinco (5) días siguientes a la comunicación del acto administrativo correspondiente; de no tomar posesión dentro del término indicado se revocará el encargo sin que se requiera del consentimiento del funcionario.

Las reclamaciones por encargos se deberán interponer en primera instancia ante la Comisión de Personal de la DIAN dentro de los cinco (5) días siguientes a la publicación del acto presuntamente lesivo sin que se suspendan sus efectos, y la segunda instancia le corresponde a la Comisión Nacional del Servicio Civil, la cual se deberá de interponer dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación de la decisión de primera instancia de la Comisión de Personal de la DIAN.

Artículo 285. *Designación de jefaturas*. De conformidad con el artículo 62 del Decreto-ley 1072 de 1999 los empleados públicos titulares de empleos pertenecientes al Sistema Específico de Carrera que rige en la DIAN podrán ser designados para desempeñar una jefatura. Esta designación tendrá lugar siempre y cuando, según el caso, concurran las condiciones que se señalan a continuación, que no aplican para los empleados que se encuentren designados a la entrada en vigencia de la presente ley:

1. Para las Jefaturas del Nivel Directivo el empleado de carrera a designar debe cumplir con los requisitos que establezca el Manual Específico de Funciones y de Competencias Laborales para el respectivo empleo.

2. Los empleos de Director Seccional serán provistos mediante la figura de la designación, salvo los de Director Seccional de Aduanas o de Director Seccional de Impuestos y Aduanas, cuya sede esté ubicada en cruce de frontera o terminal marítimo o fluvial los cuales podrán ser provistos con personal activo de las Fuerzas Armadas o de la Policía Nacional.

3. Para las jefaturas de División y Grupo Interno de Trabajo el empleado de carrera a designar debe acreditar título profesional en la disciplina que defina el perfil de la jefatura, contar con las competencias allí descritas, y dos (2) años de experiencia en el proceso o relacionada con las funciones a cargo de la dependencia.

Artículo 286. *Asignación de funciones.* De conformidad con el artículo 65 del Decreto-ley 1072 de 1999 a los empleados públicos titulares de empleos pertenecientes al Sistema Específico de Carrera que rige en la DIAN se les podrá, en los casos de vacancia o ausencia temporal del empleado que en forma permanente las ejerce, asignar las funciones de una jefatura, siempre y cuando, según el caso, concurran las condiciones que se señalan a continuación, que no aplican para los empleados que se encuentren asignados a la entrada en vigencia de la presente ley:

1. Para las Jefaturas del Nivel Directivo el empleado de carrera a asignar debe cumplir con los requisitos que establezca el Manual Específico de Funciones y de Competencias Laborales para el respectivo empleo.

2. Para las jefaturas de División y Grupo Interno de Trabajo el empleado de carrera a asignar debe acreditar título profesional en la disciplina que defina el perfil de la jefatura, contar con las competencias allí descritas, y dos (2) años de experiencia en el proceso o relacionada con las funciones a cargo de la dependencia.

3. Si la asignación es generada por vacancia definitiva, el asignado mientras permanezca en dicha situación, tendrá derecho a percibir la asignación básica del grado salarial a que se referencia la jefatura, al igual que la prima de dirección fijada para la misma.

Artículo 287. *Capacitación de los servidores públicos de la DIAN.* A los programas de capacitación que de acuerdo con la disponibilidad presupuestal ofrezca la Entidad, tendrán acceso los servidores públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales vinculados a ella a través de las diferentes modalidades, en los términos y condiciones fijadas por la DIAN para cada programa en particular.

Artículo 288. *Sostenibilidad fiscal.* Con el propósito de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado colombiano asegurando el fortalecimiento continuo de la Administración Tributaria, Aduanera y Cambiaria, la restricción en el crecimiento de los gastos de personal a que se refiere el artículo 92 de la Ley 617 de 2000 no le aplica a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) por el término de tres (3) años, contados a partir de la vigencia de la presente ley.

En desarrollo del presente artículo el Gobierno nacional, entre otros, podrá ampliar la planta de personal de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y adoptará las decisiones que surjan de la revisión que efectuará de los incentivos al desempeño que son reconocidos a los funcionarios de la DIAN como herramienta para el logro de resultados óptimos de la gestión institucional a través de sus servidores públicos.

PARTE XIV

OMISIÓN DE ACTIVOS O INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES

Artículo 289. Adiciónese el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal, el cual quedará así:

CAPÍTULO 12

Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes

Artículo 434 A. ***Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.*** El contribuyente que de manera dolosa omita activos o presente información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con lo anterior, afecte su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de libertad de 48 a 108 meses y multa del 20% del valor del activo omitido, del valor del activo declarado inexactamente o del valor del pasivo inexistente.

Parágrafo 1°. Se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar.

Parágrafo 2°. Para efectos del presente artículo se entiende por contribuyente el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.

PARTE XV

TRIBUTOS TERRITORIALES

CAPÍTULO I

Impuesto sobre vehículos automotores

Artículo 290. Modifíquese el artículo 146 de la Ley 488 de 1998, el cual quedará así:

Artículo 146. ***Liquidación del impuesto sobre vehículos automotores.*** El impuesto sobre vehículos automotores podrá ser liquidado anualmente por el respectivo sujeto activo. Cuando el sujeto pasivo no esté de acuerdo con la información allí consignada deberá presentar declaración privada y pagar el tributo en los plazos que establezca la entidad territorial.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, el Ministerio de Transporte entregará antes del 31 de diciembre de cada año, toda la información del RUNT a cada Departamento y al Distrito Capital, que permita asegurar la debida liquidación, recaudo y control del impuesto sobre vehículos automotores.

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

Artículo 291. Adiciónese un parágrafo 3° al artículo 141 de la Ley 488 de 1998, el cual quedará así:

Parágrafo 3°. A partir de la notificación de la aprehensión, abandono o decomiso de automotores y maquinaria que sea efectuada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a la autoridad que administre el Registro Único Nacional de Tránsito y hasta la disposición a través de las modalidades que estén consagradas en la normativa aduanera vigente, no se causarán impuestos ni gravámenes de ninguna clase sobre los mismos.

Este tratamiento también aplicará para los referidos bienes que sean adjudicados a favor de la Nación dentro de los procesos de cobro coactivo y en los procesos concursales, a partir de la notificación de la providencia o acto administrativo de adjudicación a la autoridad que administre el Registro Único Nacional de Tránsito y hasta su disposición a través de las modalidades previstas en el artículo 840 del Estatuto Tributario.

Para efectos del presente parágrafo, se entenderá por maquinaria aquella capaz de desplazarse, los remolques y semirremolques, y la maquinaría agrícola, industrial y de construcción autopropulsada.

CAPÍTULO II

Impuesto de industria y comercio

Artículo 292. *Base gravable y tarifa.* El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto-ley 1333 de 1986, quedará así:

Artículo 196. ***Base gravable y tarifa.*** La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo período gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) para actividades industriales, y

2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios.

Parágrafo. Las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el Impuesto de que trata este artículo sobre los ingresos brutos entendiendo como tal es el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí.

Artículo 293. *Territorialidad del impuesto de industria y comercio.* El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada.

Se mantienen la reglas especiales de causación para el sector financiero señaladas en el artículo 211 del Decreto-ley 1333 de 1986; de servicios públicos domiciliarios previstas en la Ley 383 de 1997; y de la actividad industrial prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, entendiendo que el industrial tributa solamente en el municipio de la sede fabril y que la comercialización de sus productos es la culminación de su actividad industrial.

Se tendrán en cuenta además las siguientes reglas:

1. En el caso de actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute la prestación del mismo.

2. Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas se entenderán como una actividad comercial gravada en el municipio que corresponda al lugar de entrega de la mercancía.

3. En el caso de actividades de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona.

4. En los servicios de televisión por suscripción y de Internet por suscripción, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato.

5. En el servicio de telefonía móvil, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización. Las empresas de telefonía móvil deberán llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme la regla aquí establecida.

El valor de ingresos cuya jurisdicción no pueda establecerse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos.

Para el efecto, el operador deberá presentar un informe consolidado ante el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en el cual indicará el valor total de sus ingresos y el listado de distribución que corresponda a cada municipio. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones enviará a cada distrito o municipio el valor correspondiente a su base gravable dentro de los cuatro primeros meses de cada año.

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

Artículo 294. *Declaración y pago nacional.* Los contribuyentes del impuesto de Industria y Comercio deberán declarar en el formulario único nacional diseñado por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Para efectos de la presentación de la declaración y el pago, los municipios y distritos deberán suscribir convenios con las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera, con cobertura nacional, de tal forma que los sujetos pasivos puedan cumplir con sus obligaciones tributarias desde cualquier lugar del país, sin perjuicio de remitir la constancia de declaración y pago al municipio sujeto activo del tributo, dentro del término que este señale.

CAPÍTULO III

Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

Artículo 295. *Tarifas*. Modifíquese el artículo 211 de la Ley 223 de 1995, así:

Artículo 211. ***Tarifas del componente específico del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.*** A partir del año 2017, las tarifas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado serán las siguientes:

1. Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos, $2.100 por cada cajetilla de veinte (20) unidades o proporcionalmente a su contenido.

2. La tarifa por cada gramo de picadura, rapé o chinú será de $167.

Las anteriores tarifas se actualizarán anualmente, a partir del año 2019, en un porcentaje equivalente al del crecimiento del índice de precios al consumidor certificado por el DANE más cuatro puntos. La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, certificará y publicará antes del 1° de enero de cada año las tarifas actualizadas.

Parágrafo. Los ingresos adicionales recaudados por efecto del aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos serán destinados a financiar el aseguramiento en salud.

Artículo 296. Modifíquese el artículo 6 de la Ley 1393 de 2010, así:

Artículo 6°. *Componente ad valórem del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.* El impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se adiciona con un componente ad valórem equivalente al 10% de la base gravable, que será el precio de venta al público efectivamente cobrado en los canales de distribución clasificados por el DANE como grandes almacenes e hipermercados minoristas, certificado por el DANE, según reglamentación del Gobierno nacional, actualizado en todos sus componentes en un porcentaje equivalente al del crecimiento del índice de precios al consumidor.

Este componente ad valórem será liquidado y pagado por cada cajetilla de veinte (20) unidades o proporcionalmente a su contenido, por los responsables del impuesto en la respectiva declaración y se regirá por las normas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

Parágrafo 1°. Para la picadura, rapé y chimú, el ad valórem del 10% se liquidará sobre el valor del impuesto al consumo específico de este producto, al que se refiere el artículo 211 de la Ley 223 de 1995.

Parágrafo 2°. El componente ad valórem también se causará en relación con los productos nacionales que ingresen al departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

Parágrafo 3°. La participación del Distrito Capital del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado a que se refiere el artículo 212 de la Ley 223 de 1995, también será aplicable en relación con el componente ad valórem que se regula en este artículo.

Parágrafo 4° La destinación de este componente ad valórem será la prevista en el artículo 7° de la Ley 1393 de 2010.

CAPÍTULO IV

Impuesto sobre el servicio de alumbrado público

Artículo 297. *Hecho generador.* Constituye hecho generador del impuesto de alumbrado público la prestación del servicio de Alumbrado Público en jurisdicción de municipios y distritos.

Artículo 298. *Sujeto activo*. Los distritos y municipios en su calidad de prestadores del servicio de alumbrado público serán los sujetos activos del impuesto de Alumbrado Público que se cause en su jurisdicción.

Artículo 299. *Sujeto pasivo.* Serán sujetos pasivos del impuesto de alumbrado público quienes realicen consumos de energía eléctrica, bien sea como usuarios del servicio público domiciliario o como auto generadores- En los casos en que no se realicen consumos de energía eléctrica, serán sujetos pasivos los propietarios y/o poseedores de los predios que se encuentren dentro de la jurisdicción del respectivo municipio o distrito.

Artículo 300. **Límite del impuesto sobre el servicio de alumbrado** *público.* El valor del impuesto a recaudar cada año no podrá superar el valor total de la prestación del servicio del respectivo año.

Parágrafo. *El costo del servicio de alumbrado público.* Los costos y gastos de prestación del servicio se determinarán de conformidad con la metodología establecida por el Ministerio de Minas y Energía o la autoridad que delegue.

Artículo 301. *Tarifa*. La tarifa del impuesto de Alumbrado Público será establecida por cada Concejo municipal o distrital así:

a) Para los sujetos pasivos que realicen consumos de energía eléctrica, bien sea como usuarios del servicio público domiciliario o como autogeneradores, será un valor fijo por cada kilovatio de energía consumida, el cual será fijado anualmente de manera diferencial y progresiva, según el estrato y uso.

b) En los demás casos, la tarifa corresponderá a un porcentaje del impuesto predial del respectivo predio, teniendo en cuenta el área de cobertura del servicio de alumbrado público.

Artículo 302. *Periodo gravable.* El impuesto de alumbrado público se causará en el mismo periodo de la facturación del servicio de energía eléctrica para los usuarios de energía eléctrica. Para los demás contribuyentes se causará por períodos anuales.

Artículo 303. *Recaudo del impuesto de alumbrado público.* El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o la entidad descentralizada del servicio de alumbrado público, si la hay; podrá hacerlo a través de las empresas comercializadoras o proveedoras de energía eléctrica o a través de empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios del municipio o distrito, de conformidad con las regulaciones de la Comisión para la Regulación de Energía y Gas, CREG.

La liquidación y recaudo del impuesto de Alumbrado Público de los sujetos pasivos no usuarios del servicio de energía eléctrica se efectuará conjuntamente con el cobro anual del impuesto predial.

CAPÍTULO V

Estampillas y contribución de obra pública

Artículo 304. **Límite tarifario a estampillas y a la contribución de obra pública.** Cuando un mismo acto, contrato o negocio jurídico esté gravado simultáneamente con la contribución sobre contratos de obra pública y/o con estampillas del orden territorial, el valor total que se genere por estos gravámenes no podrá exceder del 10% del valor total del acto, contrato o negocio jurídico objeto de gravamen. Si se excede este porcentaje, el valor equivalente al 10% del valor total del acto, contrato o negocio jurídico objeto de gravamen se distribuirá a prorrata de la participación que resultaría de la aplicación de dichos gravámenes, respetando las destinaciones establecidas para cada uno de ellos.

CAPÍTULO VI

Procedimiento tributario territorial

Artículo 305. *Determinación oficial de los tributos territoriales por el sistema de facturación.* Sin perjuicio de la utilización del sistema de declaración, para la determinación oficial del impuesto predial unificado, del impuesto sobre vehículos automotores y el de circulación y tránsito, las entidades territoriales podrán establecer sistemas de facturación que constituyan determinación oficial del tributo y presten mérito ejecutivo.

Este acto de liquidación deberá contener la correcta identificación del sujeto pasivo y del bien objeto del

impuesto (predio o vehículo), así como los conceptos que permiten calcular el monto de la obligación. Deberá incluir la firma del funcionario competente, informar la oportunidad para la interposición del recurso de reconsideración y deberá ser notificado. La administración tributaria deberá dejar constancia de la respectiva notificación.

La notificación de la factura se realizará mediante inserción en la página web de la Entidad y, simultáneamente, con la publicación en medios físicos en el registro, cartelera o lugar visible de la entidad territorial competente para la Administración del Tributo territorial. El envío que del acto se haga a la dirección del contribuyente surte efecto de divulgación adicional sin que la omisión de esta formalidad invalide la notificación efectuada.

Para el impuesto sobre vehículos automotores, la dirección del contribuyente será la que corresponda al propietario que figure en el registro terrestre automotor, en el Registro Único Tributario de la DIAN, en el RUNT, en el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito (SOAT), o la que se informe al departamento o al Distrito Capital por el propietario o poseedor del vehículo, antes del 31 de diciembre del año gravable.

Artículo 306. *Cumplimiento de obligaciones tributarias territoriales.* Las administraciones departamentales, municipales y distritales deberán permitir a los contribuyentes de los tributos por ellas administrados, el cumplimiento de las obligaciones tributarias desde cualquier lugar del país, incluyendo la utilización de medios electrónicos.

Artículo 307. *Saneamiento contable.* Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales.

PARTE XIV

DISPOSICIONES VARIAS

Artículo 308. *Operaciones del tesoro nacional.* Estarán exentas de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y gravámenes de carácter nacional, las operaciones necesarias para el manejo de los excedentes de liquidez en moneda nacional o extranjera que realice el Tesoro Nacional y los contratos mediante los cuales se ejecuten estas.

Artículo 309. COMISIÓN ACCIDENTAL DE COMPILACIÓN Y ORGANIZACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO. Créese una Comisión accidental de compilación y organización, cuya función será revisar el régimen tributario con el único propósito de presentar una propuesta normativa para unificar en un único cuerpo, organizado, razonable y sistemático, la normativa tributaria colombiana vigente.

Artículo 310. *Comisión de Estudio del Gasto Público y de la Inversión en Colombia.* Créese una Comisión de Expertos ad honórem para el estudio integral del gasto público y de la inversión pública en Colombia, que revisará, entre otros, los programas de subsidios y de asistencia pública, los criterios de priorización de la inversión, las inflexibilidades presupuestales, las rentas de destinación específica y los efectos sobre la equidad y la eficiencia de las decisiones de gasto, con el objeto de proponer reformas orientadas a fortalecer la equidad, la redistribución del ingreso, la eficiencia de la gestión pública y el fortalecimiento del Estado.

Para estos efectos, la Comisión podrá estudiar materias y realizar propuestas diferentes a las estrictamente relacionadas con el gasto público, y convocar expertos de dichas materias, en calidad de invitados.

La Comisión se conformará a más tardar, dentro de los dos (2) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, será presidida por el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado y deberá entregar sus propuestas en los diez (10) meses contados a partir de su conformación.

El Gobierno nacional determinará la composición y funcionamiento de dicha Comisión, la cual se dictará su propio reglamento.

Artículo 311. *Vigencias y derogatorias.* La presente ley rige a partir de su promulgación, deroga todas las disposiciones que le sean contrarias y en especial las siguientes:

1. Del Estatuto Tributario: el artículo 32-1, 35-1, el inciso 1° del artículo 36-1, 36-4, 37, 43, 46, 47-2, 54, 56-1, 80, 83, 84, 85-1, 87, 90-2, 108-3, el inciso 2° y los literales a) y b) del artículo 121, 130, 131-1, 138, 141, parágrafo transitorio del artículo 147, 157, 158, 158-3, 171, 173, 174, la expresión y arrendadores del literal c) del artículo 177-2, 201, 202, 204, 204-1, el numeral 9 y el parágrafo 4° del artículo 206, el parágrafo del artículo 206-1, los numerales 1, 2, 5, 6, 8, 10 y 11 del artículo 207-2, la referencia al literal b) en el numeral 9 del artículo 207-2, 211-2, 215, 220, 224, 225, 226, 227, 228, 258-1, 275, 276, parágrafo transitorio del artículo 368-1, numeral 4 del 437-2, 473, parágrafo del artículo 512-9, el parágrafo del artículo 555-1, el parágrafo transitorio del artículo 580-1, 634-1, 636, 649, 650-1, 650-2, 656, 658, 662, 666, 668, 673-1, 680, 681 y 682.

2. De la Ley 1607 de 2012: artículos 17, 20, 21, 22, 22-1, 22-2, 22-3, 22-4, 22-5, 23, 24, 25, 26, 26-1, 27, 28, 29, 33, 37, 165, 197.

3. De la Ley 1739 de 2014: artículos 21, 22, 23 y 24.

4. Literal d del artículo 1° de la Ley 97 de 1913.

5. Los artículos 4°, 9°, 10, 11 y 13 de la Ley 1429 de 2010.

6. El artículo 10 de la Ley 26 de 1989.

7. Los artículos 21 y 22 de la Ley 98 de 1993.

8. El artículo 32 de la Ley 730 de 2001.

9. De la Ley 488 de 1998: artículos 32, 33, 34 y 35.

10. El literal b) del artículo 16 de la Ley 677 de 2001.

11. El artículo 41 de la Ley 820 de 2003.

De los honorables Congresistas,

MAURICIO CÁRDENAS SANTAMARÍA
Ministro de Hacienda y Crédito Público

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN

II. CONTEXTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

III. PILARES DE LA REFORMA

1. ASEGURAR UNA TRIBUTACIÓN DE MEJOR CALIDAD

1.1 Simplicidad

1.2 Equidad y progresividad

1.3 Competitividad

1.4 Eficiencia de mercado e impuestos correctivos

2. CONSOLIDAR LAS CUENTAS FISCALES

2.1 Sostenibilidad de largo plazo

2.2 Credibilidad: calificadoras e inversionistas

2.3 Cumplimiento de la Regla Fiscal

3. COMBATIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN

IV. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DEL PROYECTO

A. TRIBUTOS NACIONALES

I. IMPUESTOS DIRECTOS

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE RENTA PERSONAS NATURALES

1.1 Justificación

1.2 Descripción

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS JURÍDICAS

2.1 Justificación

2.2 Descripción

3. MONOTRIBUTO

3.1 Justificación

3.2 Descripción

II. IMPUESTOS INDIRECTOS

1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS (IVA)

1.1 Justificación

1.2 Descripción

2. IMPUESTO AL CONSUMO

2.1 Justificación

2.2 Descripción

3. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS

3.1 Justificación

3.2 Descripción

III. FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES: CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL AL COMBUSTIBLE

1. Justificación

2. Descripción

B. TRIBUTOS TERRITORIALES

1. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES

1.1 Justificación

1.2 Descripción

2. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

2.1 Justificación

2.2 Descripción

3. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

3.1 Justificación

3.2 Descripción

4. LÍMITES AL COBRO POR CONTRIBUCIÓN DE OBRA PÚBLICA Y ESTAMPILLAS TERRITORIALES

4.1 Justificación

4.2 Descripción

5. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

5.1 Justificación

5.2 Descripción

C. MEDIDAS DE CONTROL A LA ELUSIÓN Y A LA EVASIÓN

1. RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL PARA LAS ASOCIACIONES, FUNDACIONES Y CORPORACIONES CONSTITUIDAS COMO ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (ESAL)

1.1 Justificación

1.2 Descripción

2. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

2.1 Justificación

2.2 Descripción

3. PAGOS EN EFECTIVO

3.1 Justificación

3.2 Descripción

4. PENALIZACIÓN

4.1 Justificación

4.2 Descripción

5. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5.1 UNIDAD DE GESTIÓN PENSIONAL Y PARAFISCALES (UGPP)

5.2 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

D. IMPUESTOS PARA PROMOVER HÁBITOS SALUDABLES

1. IMPUESTO AL CONSUMO DE BEBIDAS AZUCARADAS

1.1 Justificación

1.2 Descripción

2 IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

2.1 Justificación

2.2 Descripción

E. IMPUESTO VERDE: IMPUESTO AL CARBONO

1. Justificación

2. Descripción

F. DISPOSICIONES PARA EL CRÉDITO PÚBLICO

1. Justificación

2. Descripción

G. OTRAS MEDIDAS

1. Justificación

2. Descripción

V. IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

1. EN MATERIA DE RECAUDO

2. EN LAS VARIABLES MACROECONÓMICAS Y SOCIALES

I. INTRODUCCIÓN

Este documento expone el proyecto de reforma tributaria estructural puesto a consideración del Honorable Congreso de la República. Con esta reforma se propone un sistema tributario más equitativo, eficiente y sencillo, fortalecido en la lucha contra la evasión y la elusión, con el fin de avanzar en materia de inversión, empleo, crecimiento y competitividad.

Estos lineamientos de equidad, eficiencia y simplicidad fueron el resultado del mandato inicialmente establecido por la Ley 1739 de 2014, mediante la cual se ordenó la creación de una comisión de expertos *ad honórem,* que debía revisar la normativa tributaria y presentar recomendaciones al Gobierno nacional. En ese sentido, mediante el Decreto 0327 de 2015 se reglamentó la composición y funcionamiento de la "Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria" (Comisión de Expertos), que en diciembre del año 2015 presentó al Ministro de Hacienda y Crédito Público un informe con recomendaciones para una reforma tributaria estructural.

Al respecto, la Comisión de Expertos señaló que *"[u]n régimen tributario exitoso se caracteriza por generar los recursos necesarios para financiar los programas del Gobierno, por ser equitativo horizontal y verticalmente, eficiente desde el punto económico y administrativo, además de que debe estar acompañado de una administración y gestión tributaria que permitan cumplir los objetivos de la política impositiva"*[1].

A partir de este análisis, la Comisión encontró que el régimen tributario colombiano que presenta limitaciones importantes[2]: i) el bajo nivel de recaudo frente al potencial; ii) una limitada contribución a mejorar la distribución del ingreso; iii) poca equidad horizontal pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; iv) es difícil de administrar; v) no contribuye suficientemente a la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad; y, vi) cuenta con altos niveles de evasión, elusión y contrabando, que generan inequidad tributaria y desconfianza en la administración.

En consideración a lo anterior y en línea con la literatura de crecimiento y desarrollo económico, el informe final presentado por la Comisión (Informe Final), resalta la necesidad de contar con un sistema tributario que propenda por una mejor redistribución del ingreso, sin afectar los incentivos del aparato productivo. El informe reconoce que no es posible sostener un nivel apropiado de crecimiento mientras persista un agudo nivel de inequidad, ni tampoco es sostenible reducir la desigualdad si no se generan políticas estructurales que aseguren altos niveles de ingresos.

De esta forma, tomando como base las recomendaciones de la Comisión de Expertos, y los comentarios de diferentes actores de la academia, empresarios, sociedad civil, y organismos multilaterales, el Gobierno nacional elaboró el presente proyecto de ley *"Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones",* el cual se somete a consideración del Honorable Congreso de la República.

Esta reforma estructural al sistema tributario tiene tres objetivos principales: i) *alcanzar una mayor calidad tributaria*: esto es, optimizar los efectos que tiene el recaudo tributario sobre la economía a través de una estructura tributaria más moderna y progresiva que además de brindar los incentivos suficientes para el fomento de la competitividad en un marco normativo más claro y simple, también sea capaz de corregir los efectos adversos de diversas externalidades negativas que reducen el bienestar de la población; ii) *elevar el recaudo a su nivel potencial*: implica generar los mayores recursos posibles que permitan un desarrollo sostenible y armónico de la actividad pública y privada, reduciendo la vulnerabilidad al entorno internacional y salvaguardando los fines sociales que persigue el Estado mientras se continúa mejorando la salud financiera de la Nación; y, iii) *fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión*: a través de la adopción de medidas transversales al sistema tributario, que permitan una mayor calidad y cantidad de recursos, controlando aquellas situaciones que generan mayor riesgo y modernizando la institucionalidad fiscal, considerando los estándares internacionales.

Para mejorar la calidad del sistema tributario, la reforma propone reducir la carga tributaria y simplificar los procesos para las empresas, al tiempo que incluye ampliación de la base gravable, redefinición de las tarifas y unificación del sistema de declaración para las personas naturales. Lo anterior, aparte de asegurar una mayor progresividad, propende por la simplicidad del sistema y busca equilibrar la carga tributaria entre personas jurídicas y naturales.

Asimismo, esta reforma tributaria se erige como un habilitador de lo que se ha denominado la Nueva Economía, esto es, una política económica pensada como una visión de largo plazo, necesaria para complementar la actividad de producción y explotación petrolera. En este sentido, la reforma hace énfasis en generar las herramientas necesarias para que el aparato productivo colombiano incremente su competitividad, tenga in-

---

1 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 8.

2 Ídem.

centivos para ser más diversificado y contribuya a una mayor incursión de la economía en las cadenas globales de valor. Lo anterior se logrará facilitando que las decisiones de las empresas se sustenten en criterios de productividad y no en criterios tributarios. Esto permitirá que el país logre un nivel de ingreso per cápita comparable al de las economías desarrolladas, lo cual solo será posible en la medida que se generen productos con mayor valor agregado y mayor nivel de complejidad. Este objetivo, presente desde hace muchos años, se ha visto exacerbado por la actual coyuntura económica, la cual ha estado marcada por la profunda caída de los precios del petróleo, el principal producto de exportación del país, demostrando que se necesita reducir la dependencia de las materias primas.

Además, teniendo en cuenta que los impuestos son el mecanismo más comúnmente utilizado por los estados modernos para mitigar los costos de las externalidades negativas, es decir, de las acciones de carácter privado que afectan negativamente el bienestar de la sociedad, en la reforma se propone crear un impuesto al consumo de las bebidas azucaradas, incrementar los impuestos al consumo del tabaco y establecer un impuesto al carbono.

Es necesario tener en cuenta que Colombia presenta un recaudo tributario bajo respecto de su potencial, y esto es mucho más claro cuando se compara con sus pares de la región y con el promedio de los países de la OCDE. Por consiguiente, para incrementar la cantidad de recursos, la reforma busca reponer ingresos de tributos directos que, de acuerdo con las normas vigentes, deben extinguirse, así como generar nuevos ingresos (en particular los provenientes del IVA) para asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas. Este punto cobra especial relevancia cuando se considera el hecho de que el Estado colombiano tiene el mandato constitucional de incrementar anualmente el gasto social, el cual, en la actualidad, se encuentra en un nivel alto, producto del buen manejo de los recursos provenientes de la bonanza petrolera (periodo comprendido entre los años 2011 y 2015).

En efecto, durante los años de la bonanza se priorizaron sectores estratégicos para el crecimiento y la equidad, tales como Inclusión Social y Reconciliación, Salud, Trabajo y Vivienda. Entre los resultados de este mayor gasto público social se destacan la ampliación de la cobertura en salud (que pasó de 93,8% en 2010 a 97,6% en 2015), el incremento del número de niños atendidos en la Estrategia de Atención Integral "de Cero a Siempre" (alrededor de 700 mil niños entre 2010 y 2015), la concesión de 310 mil nuevos créditos educativos durante este mismo periodo, y la entrega de 85 mil viviendas gratuitas entre 2011 y 2015.

Adicionalmente, es importante resaltar cómo los mecanismos que sirven para controlar la elusión y la evasión, contribuyen con el aseguramiento de la consolidación fiscal y con una adecuada gestión de los beneficios tributarios. Esto comprende la incorporación de medidas concretas a lo largo de la propuesta normativa que buscan controlar el riesgo de elusión y evasión, en especial frente a: i) los fenómenos recurrentes en el Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Ánimo de Lucro (ESAL), ii) la tributación internacional y, iii) el manejo de recursos en efectivo. Estas disposiciones también se fortalecerán a través de propuestas en materia de administración tributaria y de penalización de las conductas. Así, la reforma presenta ajustes al procedimiento tributario con el fin de modernizar y simplificar la gestión, y propone modificaciones a la estructura administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para engranar a la lucha contra la evasión una administración tributaria eficiente y moderna.

De esta forma, y con el cumplimiento de estos objetivos, el sistema tributario podrá registrar menores niveles de evasión y elusión, mayor calidad tributaria y suficientes recursos de manera sostenible, permitiendo que Colombia: i) continúe impulsando inversiones con un alto poder multiplicativo, que se traduzcan en mayores y mejores empleos; ii) fortalezca el gasto social, para que los colombianos más vulnerables salgan de la trampa de pobreza y puedan participar de la construcción de una economía más sólida y próspera; y iii) permanezca en su política de gasto responsable ajustado a los dictámenes de la Regla Fiscal.

La reforma también incluye modificaciones a algunos tributos territoriales, con el fin de fortalecer la autonomía territorial y potenciar la competitividad en las regiones. Estas propuestas responden a las recomendaciones de la Comisión de Expertos y a las sugerencias de la Federación de Departamentos, y de Municipios. Las medidas simplifican el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a la vez que fortalecen la capacidad recaudatoria de los municipios y departamentos.

En resumen, los cambios propuestos incorporan modificaciones a los tributos nacionales, territoriales, y se adoptan medidas de carácter administrativo y penal. Se propone modificar bases y tarifas con lo cual se cumple con el mandato legal de presentar una reforma tributaria estructural que modernice el estatuto existente al mismo tiempo que consolida la posición fiscal del país.

En concreto, en relación con los tributos nacionales se propone: i) reestructurar el impuesto sobre la renta tanto para personas naturales como para personas jurídicas; ii) eliminar el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE); iii) crear un monotributo como un régimen simplificado de pago del impuesto de renta para personas naturales dedicadas al comercio al por menor y a las peluquerías, que será voluntario; iv) no prorrogar el impuesto a la riqueza; v) reformar el impuesto sobre las ventas (IVA) y el impuesto al consumo; vi) dar continuidad al gravamen a los movimientos financieros, y vii) crear la contribución parafiscal al combustible.

A nivel territorial, la propuesta se radica en modificar: i) el impuesto sobre vehículos automotores; ii) el impuesto de industria y comercio; iii) el impuesto de alumbrado público; iv) la imposición de límites al cobro por contribución de obra pública y estampillas territoriales; y v) el procedimiento tributario territorial.

Adicionalmente, en materia de control a la elusión y a la evasión, la propuesta consiste en: i) fortalecer el Régimen Tributario Especial; ii) tomar medidas en materia de tributación internacional; iii) imponer límites en los pagos realizados en efectivo para efectos de su deducción en el impuesto sobre la renta; iv) crear un nuevo tipo penal para quienes omitan activos o declaren pasivos inexistentes; y v) establecer medidas en materia de administración tributaria de la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP) y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Por otra parte, con el fin de disminuir el consumo de productos perjudiciales para la salud, se propone la creación del impuesto al consumo de bebidas azucaradas y fortalecer el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. En ese mismo sentido, se crea el impuesto a las emisiones de carbono, como un impuesto pigouviano que corrige parte del efecto negativo de estas emisiones sobre el bienestar de la población y a la vez incentiva el uso de fuentes de energía más limpias.

De igual forma, se proponen medidas en materia de crédito público y otras relacionadas con la creación de dos comisiones que darán continuidad a los objetivos de la presente reforma.

Finalmente, con objetivo de facilitar la presentación de los fundamentos que dan lugar al presente proyecto de ley, la exposición se dividirá en cinco secciones; esta introducción es la primera. En la segunda sección se exponen los antecedentes que motivan la reforma, mientras que en la tercera sección se presentan los pilares de la propuesta. En la cuarta sección, se presenta en detalle el diagnóstico, la justificación y la descripción de los cambios que se proponen frente a cada uno de los tributos, contribuciones y medidas administrativas y penales. En la última sección, se hará una exposición del impacto de la reforma en materia de recaudo y frente a las variables macroeconómicas y sociales.

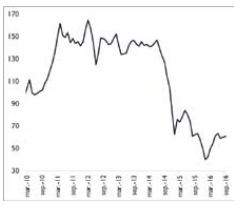
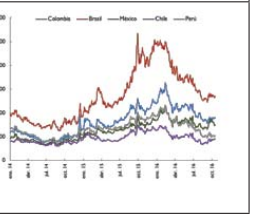
II. CONTEXTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

La coyuntura internacional ha estado marcada por dos eventos que han tenido importantes implicaciones para el país en materia de política macroeconómica y fiscal: la desaceleración del crecimiento de la economía china y la normalización de la política monetaria en Estados Unidos. Por un lado, en 2015, la economía china completó cuatro años consecutivos de ralentización económica y se expandió a una tasa de 6,9%, la más baja en 25 años. Por su parte, la Reserva Federal de Estados Unidos inició el ciclo alcista de su tasa de intervención en diciembre de 2015, luego de varios meses de manejo de las expectativas y de reducción de la liquidez que había estado inyectando en la economía desde el final de la crisis financiera internacional de 2008-2009.

Las dos circunstancias mencionadas anteriormente, son un agravante de la situación que ha enfrentado la economía colombiana producto de la caída de los precios internacionales del petróleo entre otros *commodities* que eran fuente importante de la canasta de exportación y de los ingresos de la Nación. En este contexto, Colombia ha enfrentado al menos tres situaciones adversas al mismo tiempo: una pronunciada caída en los ingresos de la Nación, un panorama de incertidumbre dado por el incremento en la volatilidad de los mercados financieros y un menor crecimiento de la demanda de los principales socios comerciales del país.

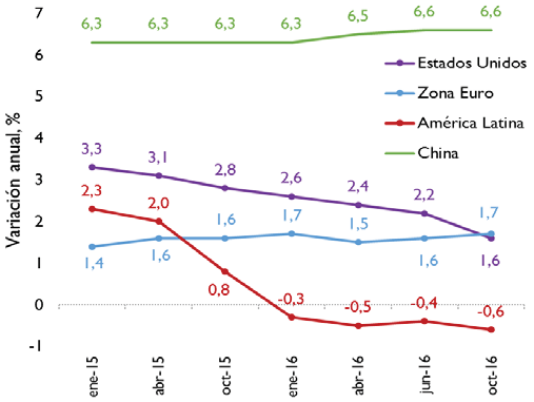
La desaceleración del segundo mayor importador mundial (China) así como el incremento en la producción de petróleo de esquisto por parte de EEUU, se han traducido en un declive significativo de los precios de este *commodity* (Gráfico 2.1, panel A). Asimismo, la política de normalización monetaria ha introducido una alta volatilidad en los mercados financieros (Gráfico 2.1, panel B), lo que ha desplazado a los emergentes como el destino más atractivo para la inversión extranjera y ha motivado a que los capitales busquen activos y destinos más seguros. Esto último ha redundado en un menor crecimiento de los países emergentes, entre los que se encuentran importantes socios comerciales del país.

Gráfico 2.1: Tres choques externos

Panel A. Caída en precio de petróleo Índice precio del Brent (Enero 2010 =100)	Panel B. Volatilidad en los mercados financieros Credit Default Swaps (5 años)
	

Panel C. Deterioro en el desempeño económico de socios comerciales

(Crecimiento PIB)



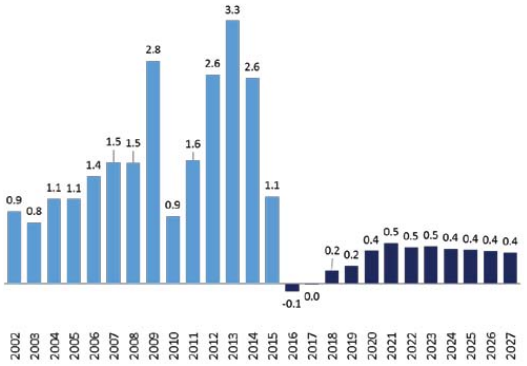
Fuente: EIA, Bloomberg y WEO-FMI. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Información hasta el 10 de octubre de 2016.

Sin duda, el choque más significativo sobre la economía colombiana ha sido la caída en los precios del petróleo. Desde el segundo semestre de 2014, los precios de crudo empezaron a registrar una tendencia decreciente. Entre junio de 2014 y agosto de 2016, el precio del Brent, referencia de la canasta colombiana, disminuyó en un 58% luego de alcanzar el nivel más bajo de la última década en enero de 2016 (precio promedio de $31,9 USD/BBL). Este comportamiento ha tenido repercusiones negativas sobre la estabilidad macroeconómica a través de diferentes canales, en especial sobre los balances externo y fiscal.

El impacto en las finanzas públicas se ha materializado en dos frentes: una contracción pronunciada de los ingresos de la Nación vinculados al sector de hidrocarburos y el aumento del pago de intereses. En 2013, año previo a la caída de los precios del petróleo, los ingresos provenientes del sector ascendieron a 3,3% del PIB. Para 2017, se estima que estos ingresos sean prácticamente inexistentes (*Gráfico **2.2***), lo que se traduce en una pérdida de recursos cercana a los $23,7 billones por concepto de renta y CREE de las empresas del sector, así como de dividendos de Ecopetrol.

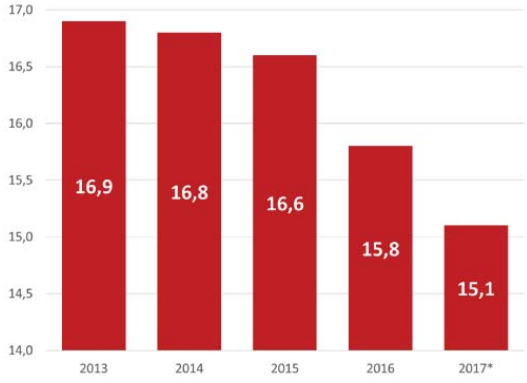
Gráfico 2.2: Ingresos del Gobierno nacional provenientes del petróleo (% del PIB)



Fuente: DIAN. Cálculos MHCP.

Ante esta situación, el Gobierno nacional implementó una medida de austeridad inteligente para disminuir el nivel de gasto sin afectar la inversión en programas sociales de alto impacto (Gráfico 2.3). No obstante la reducción del gasto, en el corto plazo el déficit continuaría incrementándose debido a que, en adición al carácter estructural de la caída de los precios del petróleo, desaparecen algunas fuentes de recaudo de manera permanente. Sin duda, de no ser reemplazadas las fuentes de ingreso, esta situación generaría aún mayor presión sobre el gasto lo que pondría en riesgo la financiación de los programas sociales pues la inversión tendría que recortarse.

Gráfico 2.3: Gastos del Gobierno nacional – no incluye intereses (% del PIB)



Fuente: Cálculos MHCP.

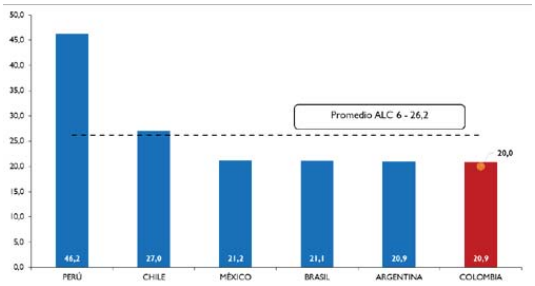
Por tanto, se requiere implementar medidas que contribuyan a incrementar el recaudo tributario del resto de la economía con el fin de reemplazar los ingresos que se dejarán de recaudar del sector petrolero sin tener que afectar los programas sociales ni la inversión.

1. Inflexibilidad del gasto

Por su parte, los recursos del Presupuesto General representan el mecanismo mediante el cual se materializan las políticas públicas de la Nación y, dependiendo de su adecuada programación, ejecución y control, estos pueden convertirse en una herramienta de expansión económica y de equidad social. Es así que, con el propósito de asegurar una apropiada destinación y crear un ambiente de estabilidad presupuestal y política a través del tiempo, la legislación ha creado elementos que dificultan la capacidad de ajuste presupuestal en el corto plazo.

Esta práctica ha conllevado a que Colombia tenga uno de los presupuestos más inflexibles de la región (Gráfico). Al calcular el índice de flexibilidad presupuestal se obtiene que del total de los gastos del Gobierno Nacional Central (GNC) en Colombia, aproximadamente el 20% de estos tienen algún grado de flexibilidad, valor inferior al calculado para Perú (46,2%) y al promedio regional (26,2%)[3].

Gráfico 2.4: Índice de flexibilidad presupuestal América Latina y el Caribe en 2014 (% del PIB)



Notas: 1. El punto color naranja corresponde al índice de flexibilidad presupuestal para Colombia en el año 2015. 2. Los datos corresponden a gastos de GNC para 2014, último dato reportado por la fuente de información.

Fuente: Cálculos DGPM – MHCP con base en CEPAL STAT.

Este nuevo contexto ha evidenciado las restricciones que tiene la Nación para ajustar el gasto en el corto plazo, las cuales representan un reto desde el punto de vista legal, social, y económico.

Legalmente existen, principalmente, cinco razones que impiden reducir el gasto en el corto plazo: i) los mandatos constitucionales que priorizan el gasto social sobre cualquier otro tipo de gasto y le otorgan una norma de crecimiento mínima anual (artículo 350 de la Constitución Política); ii) los requerimientos de descentralización establecidos en la Constitución y plasmados en sus artículos 356 y 357, que dirigieron gran parte de los ingresos corrientes de la Nación al Sistema General de Participaciones; iii) la Constitución que ordena la creación de medios que garanticen el mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones (artículo 48 de la Constitución Política); iv) el salario de los empleados públicos que debe mantener su poder adquisitivo a través del tiempo para garantizar el mínimo vital (Sentencia C-1433 de 2000); y, v) las rentas de destinación específica creadas con base en el artículo 359 de la Constitución Política.

Desde el punto de vista social, se deben garantizar los recursos dirigidos a la asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno, siguiendo los lineamientos definidos en la Ley de Víctimas (Ley 1448 de 2011) y dándole cumplimiento a la sentencia de la Corte Constitucional T-025 de 2004. Adicionalmente, conforme a lo establecido en la legislación, se deben atender los subsidios energéticos de

[3] El índice de flexibilidad presupuestal es definido por la CEPAL como: FFI = (1-NDE/TGE)*100, donde NDE se refiere a los gastos no discrecionales que representan los desembolsos en sueldos y salarios, transferencias y pagos de intereses y mientras que TGE representa el gasto total. Si el indicador es igual a 100 los gastos son completamente flexibles.

los estratos 1, 2 y 3. Lo anterior sin tener en cuenta los recursos que financian la educación básica, primaria, secundaria y universitaria, la cobertura universal en salud y aquellos con los que se protege la asistencia a la primera infancia.

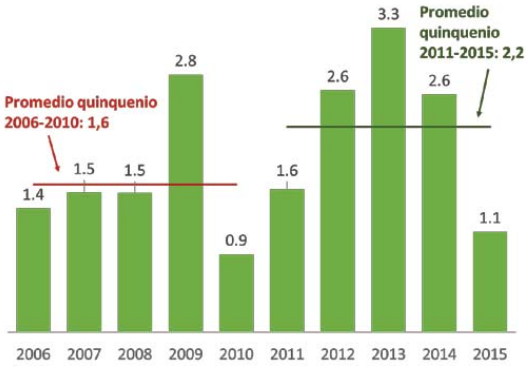
Desde el punto de vista económico, los recursos que incrementan la formación bruta de capital pueden generar un efecto multiplicador. Un ejemplo de esto son los recursos dirigidos a financiar los proyectos de infraestructura de cuarta generación y aquellos con los que se financian y se entregan viviendas, que se estima incrementen 1,2% del PIB entre 2016 y 2018.

2. Política fiscal responsable

La evolución de los precios internacionales del petróleo y de su producción en Colombia generó un aumento significativo en los ingresos petroleros de la Nación en los últimos años, permitiendo la formulación y ejecución de proyectos de inversión de gran importancia para el país.

En efecto, la interacción entre mayores precios y producción de petróleo generó, desde la década anterior, un incremento en los ingresos de la Nación procedente del sector petrolero, a través de los impuestos con que se grava la actividad, y a través del ingreso de capital que representan los dividendos provenientes de Ecopetrol. Es así que los ingresos provenientes del sector petrolero, en promedio, representaron 2,2% del PIB entre 2011 y 2015.

Gráfico 2.5: Ingresos petroleros dirigidos al GNC 2004-2016 (% del PIB)

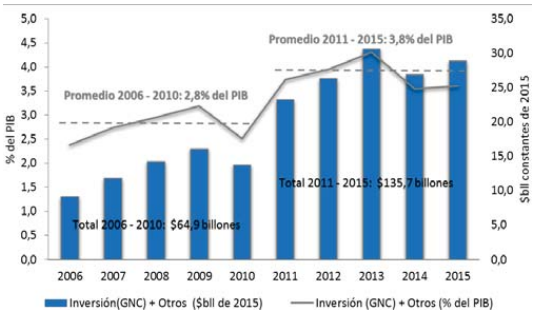


Fuente: DIAN - Cálculos MHCP.

La adecuada utilización de la mayor renta petrolera durante la bonanza observada en el periodo 2011-2015, no solo garantizó la sostenibilidad de las finanzas públicas, sino que permitió incrementar los recursos de inversión ejecutados por el Presupuesto General de la Nación[4]. Es así que la inversión del GNC alcanzó un monto igual a $117,1 billones entre 2011 y 2015, sin embargo, si a esta cifra son sumados los recursos dirigidos a subsidiar el servicio de energía de los estratos 1, 2 y 3 y aquellos recursos destinados a financiar el régimen subsidiado del sistema de salud, los cuales son contabilizados como una transferencia del GNC, la suma asciende a los $135,7 billones (Gráfico 2.6).

4 Un análisis detallado de la destinación de los recursos derivados de la bonanza petrolera observada en el periodo 2011-2015 se encuentra en el Capítulo III del Marco Fiscal de Mediano Plazo 2016.

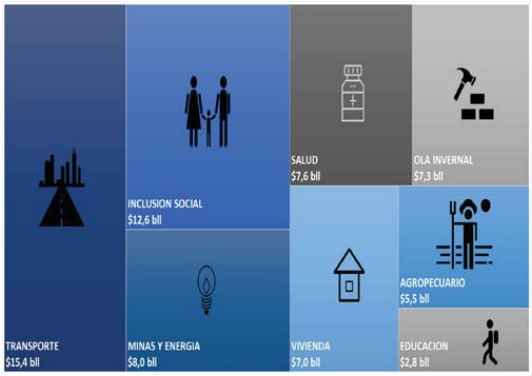
Gráfico 2.6: Inversión del GNC + subsidios de energía y recursos dirigidos al régimen subsidiado



Fuente: MHCP.

En efecto, al comparar los recursos dirigidos a inversión y a otros pagos durante el periodo 2011-2015, con respecto a los 5 años precedentes (2006-2010), periodo que igualmente correspondió a una bonanza de recursos minero energéticos, se obtiene un incremento de $72 billones que en términos generales, fueron priorizados a sectores que son motores del crecimiento a largo plazo y determinantes para fomentar la equidad, tales como: Inclusión Social, Salud, Trabajo y Vivienda (Gráfico 2.7). Es así que los mayores niveles de inversión se ven reflejados en diferentes indicadores sociales y de inclusión social (Cuadro 2.1) donde no solo se observa una mejoría en los niveles de desempleo y pobreza; sino también una mayor cobertura en salud del total de la población.

Gráfico 2.7: Recursos adicionales por sectores. Período 2011-2015 vs 2006-2010 (Billones de $ de 2015)



Nota: No incluye $4,6 bn dirigidos a otros sectores
Fuente: MHCP.

Cuadro 2.1: Indicadores sociales

Sectores	2010	2015
Desempleo	11,8%	8,9%
Pobreza extrema	12,3%	7,9%
Pobreza monetaria	37,2%	27,8%

Fuente: Departamento Nacional de Planeación.

Por ejemplo, los recursos dirigidos al Sistema Integral de Seguridad Social se incrementaron cerca de $8 billones durante el periodo 2011-2015, con respecto a los 5 años precedentes, garantizando que un 97,6% de la población se encuentre afiliada al Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) en 2015, con más de 4 millones de nuevos beneficiarios entre 2011 y 2015. Esto permite entregar resultados que evidencian no solo una mayor cobertura del servicio sino una

mayor equidad, como por ejemplo lo evidencia la evolución de la Unidad de Pago por Capitación (UPC) reconocida para los afiliados de los regímenes subsidiado y contributivo (Cuadro 2.2.)

Cuadro 2.2: Resultados 2011-2015

Sectores	2010	2015
Km de red terciaria intervenida	9.335	36.096
Km construidos de carreteras	956	2.234
Viviendas gratuitas entregadas	0	85.000
Hogares con subsidio eléctrico sin aportes de industria (millones)	9	11
Nuevos usuarios de agua potable (millones)	2,0	5,3
Conexiones de banda ancha (millones)	2,2	12,4
Kioscos Vive Digital	0	6.565
Familias víctimas con atención humanitaria (millones)	1	4,5
Niños con atención integral a la primera infancia (millones)	1,2	1,9
Población afiliada al Sistema de Seguridad Social en Salud	87,0%	97,6%
Vacunas en el plan ampliado de inmunizaciones	16	21
Porcentaje de igualación de UPC entre los regímenes contributivo y subsidiado	58%	89%
Megacolegios construidos	5	40
nuevos créditos educativos	220.000	310.000
Cupos de formación en el SENA* (millones)	4,3	5,4

* Programas: Formación superior, Educación técnica laboral y Formación complementaria presencial.

Fuente: Ministerio de Hacienda.

Estos elementos demuestran parte de la óptima utilización de los recursos reflejada en términos sociales y económicos, exigiendo la continuidad de dichas políticas en el mediano plazo. Lo anterior, aunado a los mandatos legales descritos, que restringen la capacidad del Gobierno de utilizar el gasto como una herramienta estructural para el ajuste de largo plazo que se requiere, son señal de la necesidad de utilizar el aumento en ingresos como instrumento para responder a las necesidades fiscales del país siguiendo la línea de la Austeridad Inteligente.

Finalmente, en medio de este panorama de menores recursos para la nación y al mismo tiempo mayor demanda sobre el gasto social invertido en la implementación de las políticas mencionadas, requiere la formulación de un esquema tributario que considere la transición desde una economía con un énfasis en el sector minero energético, hacia una economía con más sectores dinámicos, que pueda cimentarse en el crecimiento de sectores más sólidos en la generación de valor y que creen mayor empleo formal y estabilidad de largo plazo en el aparato productivo.

III. PILARES DE LA REFORMA

La reforma estructural al sistema tributario tiene dos objetivos principales: asegurar una tributación de mejor calidad y generar más recursos. Así mismo, hay un tercer objetivo que es transversal, relacionado con la lucha contra la evasión y la elusión. A continuación se desarrollan en detalle cada uno de estos objetivos, así como los mecanismos y estrategias que se proponen para lograrlos.

1. ASEGURAR UNA TRIBUTACIÓN DE MEJOR CALIDAD

Mejorar la calidad del sistema tributario parte por hacer que el pago de los impuestos sea más progresivo, fácil y simple para los contribuyentes. Asimismo, un sistema tributario de calidad propende por una mayor transparencia en la administración tributaria, por permitir que los recursos que se recauden se utilicen para generar equidad, así como por incentivar la inversión, la creación de empleo y el crecimiento económico.

1.1 SIMPLICIDAD

La simplicidad en un sistema tributario es relevante desde dos perspectivas: i) desde el cumplimiento de las obligaciones, esto es, a través de disposiciones y mecanismos que faciliten a las ciudadanos presentar las declaraciones y realizar el pago de los impuestos a cargo; y ii) desde el control que realiza la administración tributaria, de tal forma que su labor de seguimiento al cumplimiento de las obligaciones se haga más sencilla.

En ese sentido, la simplicidad se encuentra estrechamente relacionada con el principio de eficiencia que rige el sistema tributario, establecido en el artículo 363 de la Constitución Política. La relevancia de este principio ha sido definido por la Corte Constitucional, así:

"3.8.2.3. El principio de eficiencia tributaria se define a partir de la relación costo beneficio. Esta relación tiene dos aspectos a considerar: el económico, en tanto la eficiencia alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación; y el social, en tanto la eficiencia alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal"[5].

En la misma sentencia, la Corte anunció que la ineficiencia en el recaudo de los tributos *"puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, pues el incumplimiento de algunos contribuyentes conduce a que los gastos e inversiones públicas se hagan a costa de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones"*.

Por lo tanto, al simplificar el sistema tributario se generan incentivos para que los ciudadanos cumplan con sus obligaciones tributarias, y a su vez se facilita la labor de control de la administración. Lo anterior se traduce en la generación de mayores recursos a un menor costo (social y de operación).

En el caso colombiano, existen varios factores que hacen que el sistema tributario sea complejo y de difícil cumplimiento y administración.

En el impuesto sobre la renta de personas naturales por ejemplo, existen tres sistemas para realizar la depuración del impuesto: el IMAN, el IMAS y el ordinario, que a su vez cuentan con diferentes bases, beneficios, rangos tarifarios y retenciones; esto dificulta la comprensión del impuesto por parte de los ciudadanos y también la fiscalización que adelanta la DIAN. Asimismo, el impuesto identifica a las personas naturales por su actividad (empleados, rentistas de capital, etc.), y no por sus fuentes de ingreso como es la tendencia a nivel internacional (laborales, no laborales, etc.), problemática que también le imprime complejidad al tributo.

[5] COLOMBIA. Corte Constitucional. Sentencia C-551 de 2015. M. P. Mauricio González Cuervo.

En cuanto al impuesto sobre la renta de personas jurídicas, se han identificado dos dificultades en materia de complejidad. La primera, es que las sociedades están obligadas a llevar tres contabilidades (hasta el 2018): las NIIF, que fueron adoptadas por Colombia para acercarnos a los estándares internacionales en materia contable; las ColGapp, que son las normas contables que dejarán de aplicarse; y además, los ejercicios contables requeridos para la determinación del impuesto a cargo. Esta triple contabilidad tiene costos de transacción significativos para las empresas y aumenta la complejidad del tributo tanto para estas como para la administración. Asimismo, con la estructura actual del impuesto las empresas deben pagar el impuesto sobre la renta y adicionalmente el CREE, y ambos cuentan con bases y tarifas distintas a pesar de que se relacionan con la renta de las sociedades. En consecuencia, esto genera costos e ineficiencias administrativas tanto para los contribuyentes como para la administración.

En relación con el IVA, los obligados a declarar deben hacerlo con tres periodicidades distintas: bimensual, cuatrimestral y anualmente. Se ha encontrado que la declaración anual supone un inconveniente para los contribuyentes especialmente en la liquidación y presentación de los anticipos requeridos para esta periodicidad, debido a que la base para calcularlos puede variar ampliamente de un año a otro, afectando la proporcionalidad que debe existir entre el anticipo y la efectiva base gravable sobre la que se paga el impuesto. Esta situación le imprime complejidad al impuesto.

En este mismo sentido, las entidades territoriales han identificado la importancia de: i) precisar ciertas condiciones de algunos tributos, de tal forma que sean más claro para el contribuyente y para la administración; ii) delimitar con mayor claridad las competencias administrativas a nivel nacional y territorial; y, iii) definir mecanismos que faciliten a los contribuyentes el pago de sus obligaciones tributarias. Estas medidas se traducen en una mayor simplicidad tributaria tanto para los contribuyentes, como para la administración tributaria territorial.

En consideración a lo anterior, con el fin de asegurar una tributación de mejor calidad, la presente reforma propone algunas medidas tendientes a conferir mayor simplicidad al sistema tributario, así: i) en materia de impuesto sobre la renta de personas naturales, a través de la unificación de los sistemas de depuración de la renta; ii) frente al impuesto sobre la renta de personas jurídicas, con la unificación del impuesto y el establecimiento de una sola contabilidad como referente para su cálculo; iii) en relación con el IVA, a través de la eliminación de una de las tres declaraciones que actualmente se deben presentar; iv) en materia territorial, con la precisión del impuesto sobre los vehículos automotores, la adopción de medidas para que los ciudadanos puedan realizar el pago de los impuestos de forma más fácil y con la unificación de los formularios del ICA; v) en materia de administración tributaria también se crearon procedimientos especiales para hacer más expeditos los trámites; y, vi) frente a la normativa tributaria, se propone la creación de una Comisión que se encargue de unificar en un solo cuerpo normativo todas las disposiciones sobre la materia.

1.2 EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD

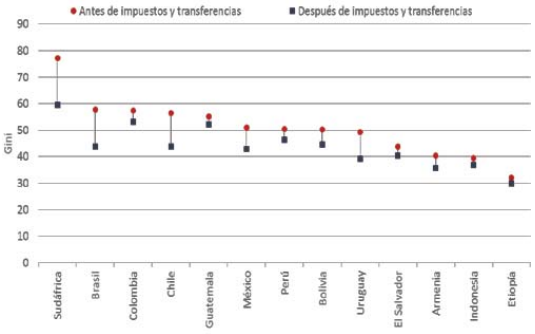
Uno de los principios más importantes de la tributación es la progresividad. Un problema central que enfrentan los gobiernos (tanto a nivel central como local), es la dificultad de diseñar una estructura tributaria que sea eficiente desde el punto de vista económico, y que, al mismo tiempo, contribuya con una mayor equidad en la distribución del ingreso. En este sentido, un buen sistema tributario debe caracterizarse por: i) garantizar los ingresos necesarios para cumplir con las obligaciones del Estado (gastos de funcionamiento, inversiones, pago de deuda, etc.); ii) promover la estabilidad y el crecimiento económico; y iii) contribuir con la equidad y la distribución del ingreso.

Teniendo en cuenta que todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir al financiamiento del Estado y, reconociendo a su vez, que existen grandes disparidades en los ingresos de los contribuyentes (ya sea persona natural o jurídica), la presente reforma tributaria estructural tiene como uno de sus objetivos introducir mayor progresividad al esquema tributario en Colombia.

Los impuestos pueden clasificarse en dos grandes grupos: directos e indirectos. Los primeros son aquellos que gravan los ingresos y rentas de los agentes; los segundos, por su parte, se cobran conforme el individuo o empresa realiza alguna transacción económica. En Colombia, los dos ejes de la tributación son el IVA (indirecto) y el de renta (directo). En conjunto, estos dos gravámenes representaron en 2015 más del 57% del total del recaudo del Gobierno nacional[6].

Ahora bien, el gasto público (inversión social, bienes públicos, transferencias directas, etc.) juega un rol importante para mitigar los posibles efectos negativos de los impuestos sobre la distribución del ingreso. El **Gráfico**, hace una comparación internacional de la distribución del ingreso (medida a través del coeficiente de Gini) antes y después de impuestos y transferencias. Es claro que las estructuras tributarias en los países de América Latina no son particularmente progresivas y no logran reducir la desigualdad de manera significativa (a excepción de Chile). Sin embargo, dentro de los países de la región, Colombia es de los que peor desempeño tiene.

Gráfico 3.1: Coeficiente de Gini antes y después de impuestos y transferencias - Compartido internacional



Fuente: Lustig, N. (2012).

6 Renta=33,3% e IVA interno=23,8%

La propuesta de reforma tributaria, en particular, las modificaciones sobre el impuesto a la renta, generarían una ganancia importante en términos de progresividad vertical y competitividad. La principal herramienta para alcanzar los objetivos redistributivos es la progresividad y simplificación de las tarifas marginales en el impuesto a la renta para personas naturales –al reducir el tramo exento e incrementar las tarifas marginales conforme aumenta el ingreso (en UVT's) del contribuyente– y la racionalización de los beneficios tributarios, que en su diseño actual benefician principalmente a los contribuyentes de mayores ingresos. En cuanto a la mayor competitividad, esta se refleja sobre la disminución en las tarifas de renta sobre las personas jurídicas.

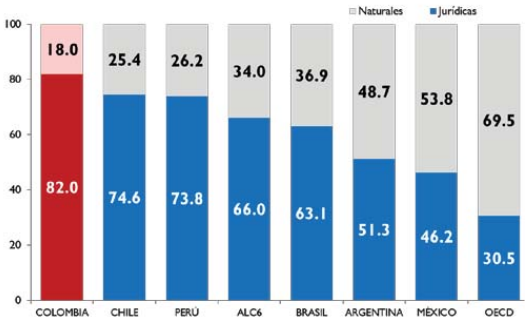
Como se ha dicho, existe un *trade-off* entre eficiencia y equidad en el diseño de la política fiscal. En este sentido, con la implementación de las propuestas de la reforma tributaria se garantiza un equilibrio entre estos dos objetivos. En lo relativo a las personas jurídicas, por un lado, se minimizan las distorsiones que los impuestos generan sobre la estructura productiva y, por otro lado, se modifica la estructura del impuesto de renta con el fin introducir una mayor progresividad al sistema. En lo relacionado con las personas naturales, se aumenta la carga tributaria para los contribuyentes de mayores ingresos –mediante ajustes en las tarifas, en el tramo exento y en los beneficios tributarios–; se establecen mecanismos simplificados de tributación para las personas naturales vinculadas con actividades tradicionalmente informales (sin protección social o acceso al sistema financiero) y se refuerzan los mecanismos que aseguran que las personas de menores ingresos no vean su capacidad adquisitiva afectada por el nivel de tributación.

1.3 COMPETITIVIDAD

En el informe entregado por la Comisión de Expertos se destaca la necesidad de crear una estructura tributaria en Colombia que contribuya con la redistribución del ingreso, combata los altos índices de evasión, sea eficiente desde el punto de vista de la administración de los impuestos y, sobre todo, que favorezca la inversión, el empleo y el crecimiento económico. De esta manera, el análisis que hizo la Comisión se enfocó en identificar los problemas que hacen al sistema tributario colombiano inequitativo e ineficiente, para así proponer las recomendaciones respectivas.

En primer lugar, el Informe expone que en Colombia son pocas las personas naturales que pagan impuesto a la renta, mientras que la mayor parte de este gravamen recae sobre las personas jurídicas. Mientras que en América Latina la carga tributaria del impuesto a la renta, en promedio, recayó en un 64% sobre las empresas (en 2012), en Colombia esta cifra fue de 83% (19 puntos porcentuales más alta). Esta mayor carga tributaria no solo es alta si se compara con el promedio de la OCDE, sino que también se ubica por encima del promedio de América Latina (64%). Para 2014, los resultados de la composición de recaudo entre personas naturales y jurídicas se mantienen prácticamente inalterados (Gráfico). Este hecho estilizado se convierte en un fuerte argumento para explicar por qué el sistema tributario afecta la actividad productiva del país.

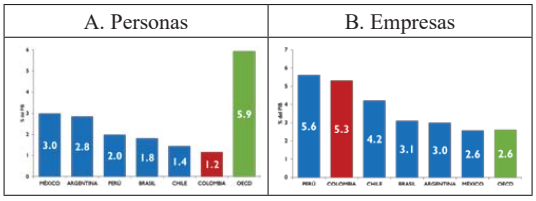
Gráfico 3.2: Participación de las personas naturales y jurídicas en el recaudo de impuesto a la renta. Comparativo internacional



Fuente: OECD – Cálculos MHCP.

Varios estudios han sugerido balancear el cobro de impuestos entre personas naturales y personas jurídicas con el objetivo de aumentar la progresividad y la competitividad del sistema tributario en Colombia. Por ejemplo, Steiner y Medellín, mencionan que *"en Colombia la proporción del impuesto de renta que es captado mediante la tributación de personas jurídicas es extremadamente elevada en comparación con otros países"*[7] (Gráfico 3.2). Los autores afirman que, si bien ello puede simplificar la administración del tributo, evidentemente compromete la posibilidad de hacerlo más progresivo y, potencialmente, puede ir en detrimento de la competitividad del sector productivo.

Gráfico 3.3: Recaudo del impuesto de renta según el tipo de contribuyentes (% del PIB).



Fuente: OECD - Cálculos MHCP.

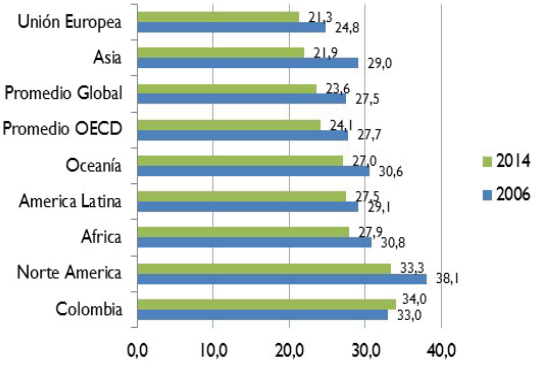
Nota: el dato para Colombia corresponde a 2015, para México 2013 y el promedio de la OECD a lo observado en 2013.

En este sentido, una de las principales recomendaciones de la Comisión, que apunta a estos objetivos, se basa en equilibrar la carga tributaria entre personas naturales y jurídicas con el fin de aumentar la competitividad y progresividad tributaria en el país.

Un segundo argumento, que se analiza en el Informe, muestra que la tarifa combinada de impuesto a la renta más CREE supera la de la mayoría de países del mundo (Gráfico 3.4). Adicional a esto, en las diferentes regiones se ha observado una tendencia en los últimos años a reducir estas tarifas. Vale la pena mencionar que una elevada tasa de tributación a las empresas no siempre se traduce en un mayor recaudo, pero sí tiene un efecto indeseado sobre la inversión privada, la generación de empleo y el crecimiento dado que reduce la competitividad tributaria.

7 STEINER, Roberto. y MEDELLÍN, Juan Camilo. Elementos para una nueva reforma tributaria. En: Cuadernos de Fedesarrollo. Perspectivas Fiscales 2014-2018. 2014. N° 52.

Gráfico 3.4: Tasas máximas de renta sobre las sociedades. Comparativo internacional 2006 y 2014



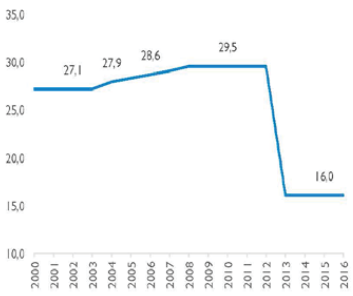
Fuente: Informe Final de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015).

El análisis de la Comisión de Expertos en este aspecto se circunscribe a los impuestos a las empresas. Sin embargo, recientemente se han realizado esfuerzos por disminuir la carga de contribución de las empresas. En particular, la Ley 1607 de 2012, que introdujo reformas al Estatuto Tributario, también produjo cambios en las cargas parafiscales que no pueden desconocerse y que han tenido enorme impacto en la capacidad de las empresas para invertir y generar empleo y riqueza.

Con la reforma de 2012, la carga parafiscal de las empresas se redujo 13,5 pp. Pasó de 29,5% con los cuales se financiaba el SENA, el ICBF, aportes patronales de pensiones y salud, y cajas de compensación familiar; a 16,0% con el que se financian actualmente salud y pensiones, y cajas de compensación. El Ministerio de Hacienda estima que, actualmente, cada punto porcentual de aportes parafiscales representa cerca de $1 billón, con lo cual el aumento en la carga de las empresas por concepto de renta ha sido al menos parcialmente compensado por una disminución en su carga parafiscal.

El Gráfico 3.5 presenta que la disminución en carga parafiscal que se produjo de un año para otro (de 2012 a 2013) fue pronunciada, equivalente a 13,5 puntos porcentuales del PIB. El Gráfico 3.6 muestra cómo el aumento de la tarifa de impuestos de renta (renta ordinaria, CREE y sobretasa) se ha producido de una forma diferente, más gradual; aumentando 7 puntos porcentuales pero en un periodo de cuatro años. Cada punto porcentual de los impuestos de renta representan también cerca de $1 billón.

Gráfico 3.5: Contribuciones a Salud, Pensiones, ICBF, SENA y Cajas a cargo del empleador (<10SMLMV), (%)



Fuente: DIAN y Ministerio de Hacienda y Crédito Público

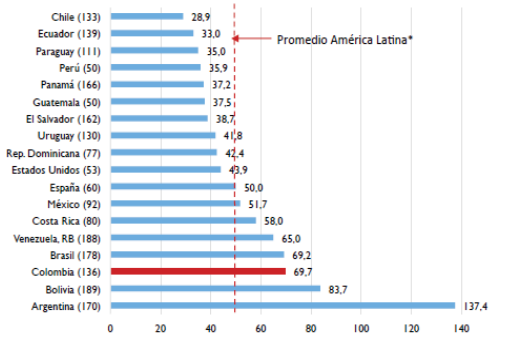
Gráfico 3.6: Tarifas de renta, CREE y sobretasa (actual), y propuesta de renta para 2017 en adelante, (%)

Si bien es cierto que las empresas colombianas enfrentan en la realidad un estatuto tributario en que las tarifas son altas en comparación a los países y grupos económicos de referencia, también es cierto que el país ha hecho esfuerzos y ha avanzado para disminuir la carga total que enfrentan las personas jurídicas.

Existen otros factores relacionados con la estructura tributaria que son importantes a la hora de analizar la eficiencia y competitividad de un país en materia de impuestos. De acuerdo con el reporte *Doing Business* producido por el Banco Mundial[8], en 2016 Colombia ocupó el puesto número 136 entre 189 países en la categoría correspondiente a la facilidad para el pago de impuestos (Gráfico). Este indicador tiene en cuenta aspectos como el tiempo requerido en los trámites, el número de pagos al año, así como la tarifa total de impuestos. El resultado de Colombia obedece, principalmente, a la elevada tarifa total de impuesto (como % de las ganancias) para las empresas del país. En este sentido, el Banco Mundial estima que en Colombia la tarifa agregada de impuestos llega al 69,7% del total de las ganancias, superando en más 20 pp la tarifa promedio de América Latina y el Caribe (49,1%). Además, es significativamente más alta frente a la de pares de la región como Perú (35,9%), Ecuador (33,0%) y Chile (28,9%) y solo se ubicó por debajo de la de Argentina y Bolivia (Gráfico).

Gráfico 3.7: Tarifa total de impuestos (Ranking agregado del pago de impuestos).

Comparativo internacional 2016



*Promedio simple entre 39 países que conforman la muestra para América Latina y el Caribe. No todos los 39 países se muestran en el gráfico.
Fuente: Banco Mundial – Doing Business (2016). Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público

* Promedio simple entre 39 países que conforman la muestra para América Latina y el Caribe. No todos los 39 países se muestran en el gráfico.

Fuente: Banco Mundial – Doing Business (2016). Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

8 THE WORLD BANK. Doing Business 2016. [online] 2016. [Citado (07 octubre 2016)]. Disponible en: http://www.doingbusiness.org

El informe de la Comisión de Expertos también se refiere a que la tarifa que pagan las empresas es excesivamente elevada para aquellas que no tienen privilegios específicos. Sobre este tema, Cárdenas y Mercer-Blackman[9] mencionan que en una economía abierta no se deberían establecer impuestos diferenciales sobre empresas basándose en su localización o en el tipo de producto que ofrecen. La lógica detrás de este mensaje es que se deberían minimizar las diferencias de tarifa de impuestos a través de sectores para que las decisiones económicas no se tomen con el objetivo de reducir el pago de impuestos, sino basados en la rentabilidad de la actividad productiva.

En línea con este argumento, la Comisión hace énfasis en que la desigualdad en el tratamiento entre sectores económicos y empresas, a raíz de los múltiples beneficios, se refleja en tarifas efectivas muy dispersas, lo cual no tiene ningún sustento técnico, creando condiciones para la competencia desleal y evasión.

El desequilibrio en la carga tributaria entre personas naturales y jurídicas sumado a la elevada tarifa de tributación de las empresas que no gozan de ningún beneficio, no solo desincentivan la inversión y la creación de empleo, sino que generan inequidad horizontal y no contribuye con la progresividad vertical en el cobro de impuestos. Así, por ejemplo, hoy en día, dos empresas (o dos personas naturales) con características similares, pagan distintas tarifas de impuesto, lo que muestra que, bajo el esquema actual se crean incentivos para que, tanto empresas como personas naturales busquen deducciones tributarias y evadan sus responsabilidades en detrimento del recaudo fiscal.

En síntesis, en Colombia, el sistema tributario desconoce algunos principios de la tributación óptima. Existe una gran variedad de tarifas, exenciones e incentivos que crean distorsiones. El sistema actual es complejo, inequitativo e ineficiente, lo que se traduce en una baja productividad de los impuestos (es decir, un bajo recaudo en comparación con las tarifas teóricas). Adicionalmente, de la comparación con otros países de la región y el mundo, se obtiene que Colombia podría avanzar en competitividad en materia tributaria; las elevadas tarifas y el peso que recae sobre las empresas en relación con las personas naturales puede desincentivar la creación de empresas, así como la inversión por parte de nacionales y extranjeros.

1.4 EFICIENCIA DE MERCADO E IMPUESTOS CORRECTIVOS

Los impuestos son el mecanismo más comúnmente utilizado por los estados modernos para mitigar los costos de las externalidades negativas, es decir, de las acciones de carácter privado que afectan negativamente el bienestar de la sociedad.

El sobre-consumo de ciertos productos como el tabaco, el licor y las bebidas azucaradas, está asociado al incremento en la prevalencia de enfermedades crónicas no transmisibles como la hipertensión y la diabetes[10], mientras que el incremento en el consumo de combustible, conlleva efectos negativos sobre el medio ambiente al afectar la calidad del aire en las zonas densamente pobladas. En este sentido, estas decisiones de consumo privado generan problemas de salud pública, que son atendidos con los recursos que aportan todos los colombianos para la financiación del sistema de salud.

Por lo tanto, la adopción de este tipo de medidas impositivas tiene como objetivo, en primera medida, promover hábitos de consumo saludables pues al incrementar los impuestos a los productos que generan efectos nocivos para la salud, se busca persuadir a los individuos que consuman cantidades socialmente óptimas de dichos productos (equipara la decisión privada de consumo a la socialmente deseable). En segundo lugar, este tipo de políticas busca incrementar los ingresos fiscales en el corto plazo y disminuir los costos de la atención de las enfermedades crónicas en el mediano y en el largo plazo. De hecho, en la evaluación del sistema de salud realizada en el marco del proceso de ingreso de Colombia a la OCDE, este organismo sugirió avanzar en este frente y fortalecer la financiación del sistema de salud mediante la creación de impuestos dirigidos a productos que contribuyen a la carga de enfermedades crónicas, como el tabaco, las bebidas alcohólicas y las bebidas azucaradas[11].

En el mismo sentido, la adopción de un impuesto pigouvinao que corrija parte de los efectos negativos producidos por las emisiones de carbono, genera al mismo tiempo el cumplimiento de un doble propósito: reducir las emisiones de carbono en línea con los compromisos adquiridos por Colombia en el marco de COP21 mientras que genera una fuente de recursos tributarios al enviar señales de los precios que la sociedad entera efectivamente paga por cada tonelada de carbono en el ambiente. De otra forma, se estaría generando una asignación más eficiente de recursos hacia actividades que emitan menos gases de efecto invernadero. Este mecanismo, es de hecho, más eficiente que las alternativas disponibles como lo son la creación de mercados de emisiones, a las cuales por lo general solo un grupo reducido de grandes firmas tiene acceso y que no crean la posibilidad de recaudo para el estado. Adicionalmente, a través de este impuesto correctivo, se busca enviar las señales a consumidores y firmas, sobre el menor costo social de otras fuentes de energía menos intensivas en la producción de carbono.

En los impuestos correctivos planteados, la eficiencia se logra al acercar el resultado del mercado hacia el resultado que incorpora la función de costo social de la producción y consumo de tabaco, licor, bebidas azucaradas y combustibles.

2. CONSOLIDAR LAS CUENTAS FISCALES

Adicional a la necesidad de mejorar la competitividad, la reforma al sistema tributario también debe responder a la necesidad de reponer ciertos ingresos. De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1739 de 2014, el Estatuto Tributario actual incluye dos impuestos que desaparecen después del año 2018.

---

[9] CÁRDENAS, Mauricio. y MERCER-BLACKMAN, Valerie. El sistema tributario colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad. Informe final de Fedesarrollo para la Cámara de Comercio Colombo- Americana. Bogotá, 2005.

[10] Que tienen un costo social superior al costo individual.

[11] ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. Reviews of Health Systems: Colombia 2016; p.93. [online] Disponible en: (http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/social-issues-migration- health/oecd-reviews-of-health-systems-colombia-2015_9789264248908-en#page1)

Por un lado, la Sobretasa del CREE se creó como un impuesto de carácter transitorio, donde se cobra de manera ascendente al sujeto pasivo una tasa de 5,0% para el año 2015; 6,0% para el año 2016; 8,0% para el año 2017 y 9,0% para el año 2018 (artículo 22). De esta manera, está previsto que el recaudo de esta sobretasa se suspenda a partir del año 2019. Por su parte, la misma Ley definió un desmonte gradual del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), el cual debe disminuir una unidad anual a partir del año 2019 eliminándose por completo en el año 2022 (artículo 45).

De acuerdo con estimaciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recursos a reponer por el desmonte total de estos impuestos serían equivalentes a 1,7% del PIB, de los cuales 0,85% corresponden a la Sobretasa del CREE y 0,85% al recaudo de la tarifa de 4 por mil del GMF.

Adicional al efecto directo que se estima sobre las empresas asociadas al sector de hidrocarburos, es importante mencionar que también existen impactos indirectos asociados a otros renglones del recaudo tributario, tales como el CREE de empresas no petroleras y los impuestos externos.

De acuerdo con lo estipulado en la Ley 1739 de 2014, la tarifa del Impuesto a la Riqueza para personas jurídicas se reduce paulatinamente hasta finalmente eliminarse en 2018. Para mantener constante el recaudo como proporción del producto, se determinó un comportamiento creciente de la tarifa de la Sobretasa al Impuesto de la Renta para la Equidad (CREE). Al momento de la estructuración de la Reforma, las estimaciones del comportamiento de la economía mostraban que los recaudos iban a ser equivalentes, permitiendo que el recaudo por CREE remplazara el recaudo que se perdía por la reducción en el Impuesto a la Riqueza. Sin embargo, dada la situación económica que sobrevino, esta no será la realidad de los próximos años.

Lo anterior responde a que la base gravable del Impuesto a la Riqueza es una variable de acumulación –*stock* o acervo–, mucho menos volátil a los ciclos económicos que la base gravable del impuesto CREE y su sobretasa, que es una variable de flujo y depende del comportamiento de la actividad económica. De esta manera, el recaudo asociado al CREE se ha visto afectado por la desaceleración de la economía. En consecuencia, lo que se deja de percibir por la menor tarifa del Impuesto a la Riqueza no será compensado por el incremento en la Sobretasa del Impuesto (CREE), generando necesidades adicionales de ingreso. Para el año 2017, esta sustitución de tarifas representa una mayor necesidad de ingresos cercana al 0,1% del PIB, que crece hasta un poco más de 0,2% del PIB en el 2018.

Con respecto a los impuestos externos, el impacto se da teniendo en cuenta que la mayor depreciación nominal generó un encarecimiento de los productos externos y por ende una reducción en los niveles de importaciones. Esto tiene repercusiones en el campo fiscal debido a que se reduce la base gravable del IVA externo y los aranceles, y por ende el recaudo asociado a los mismos. Es así como la contracción esperada de las importaciones permite estimar un impacto negativo en los ingresos de la Nación cercano a 0,1% del PIB a partir de 2017 y cerca de 0,4% del PIB hacía el mediano plazo.

2.1 SOSTENIBILIDAD DE LARGO PLAZO

La sostenibilidad de largo plazo es un instrumento de política fiscal muy importante para afianzar la disciplina, transparencia y estabilidad macroeconómica. El artículo 2° de la Ley 819 de 2003, establece la meta del balance primario de Sector Público No Financiero (SPNF) como un criterio adicional para garantizar la sostenibilidad de la deuda:

"Artículo 2°. *Superávit primario y sostenibilidad.* Cada año el Gobierno nacional determinará para la vigencia fiscal siguiente una meta de superávit primario para el sector público no financiero consistente con el programa macroeconómico, y metas indicativas para los superávit primarios de las diez (10) vigencias fiscales siguientes. Todo ello con el fin de garantizar la sostenibilidad de la deuda y el crecimiento económico. Dicha meta será aprobada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes, previo concepto del Consejo Superior de Política Fiscal, Confis.

Las metas de superávit primario ajustadas por el ciclo económico, en promedio, no podrán ser inferiores al superávit primario estructural que garantiza la sostenibilidad de la deuda. (…)."

Es importante aclarar que la deuda mide la cantidad de financiamiento que se ha pedido para cubrir el déficit fiscal y la amortización de las obligaciones pasadas. En tal sentido, si los ingresos tributarios aumentan y los gastos se mantienen constantes, debido a la inflexibilidad del gasto, el déficit primario se reduciría al igual que las necesidades de financiamiento. En resumen, es necesario aumentar los ingresos tributarios para contar con un balance primario del Sector Público No Financiero que garantice la sostenibilidad de la deuda de conformidad con el artículo 2° de la Ley 819 de 2003.

Garantizar la sostenibilidad en el mediano plazo y, por ende, la convergencia de la deuda, es un criterio fundamental para que el país pueda mantener su financiamiento. Para que esto se dé, la credibilidad por parte de las calificadoras y los inversionistas es una condición necesaria.

2.2 CREDIBILIDAD: CALIFICADORAS E INVERSIONISTAS

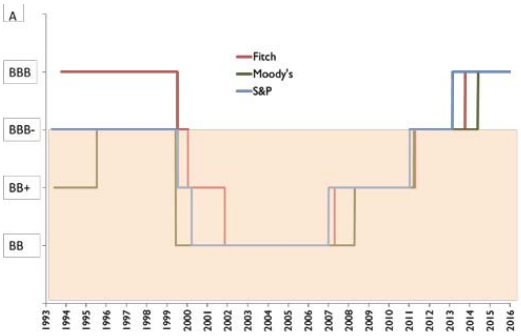
La política fiscal, como cualquier otra política económica, puede describirse como un proceso continuo de interacción entre las autoridades y el público[12]. En este sentido, la sostenibilidad fiscal de mediano plazo depende, en gran medida, de la credibilidad en los instrumentos de política económica para garantizar que estos sean efectivos y oportunos.

Es un hecho que los mercados responden ante las fortalezas o vulnerabilidades de una economía: castigan a los gobiernos con poca credibilidad y desequilibrios macroeconómicos, y premian a aquellos que hacen bien su tarea. Durante los últimos 10 años, Colombia ha recibido tres incrementos en la calificación de riesgo de la deuda soberana, lo que ha significado volver al grado de inversión tras más de 16 años de ser considerada como deuda especulativa. La estabilidad

[12] Véase: i) SCHWARTZ, Moisés J. y GALVÁN, Sybel. Teoría Económica y Credibilidad en la Política Monetaria. Documento de Investigación N° 9901. Dirección General de Investigación Económica. Banco de México, 1999. ii) Barro, Robert. Reputation in a model of monetary policy with incomplete information. Journal of Monetary Economics. Volumen 17, 1986, Issue1, pag. 3-20.

macroeconómica, las perspectivas positivas de crecimiento y la responsabilidad en el manejo de la política fiscal han sido determinantes para alcanzar el grado de inversión. La mejor calificación crediticia refleja una menor percepción de riesgo sobre la economía colombiana por parte de los inversionistas, lo cual se traduce en mejores condiciones de financiamiento tanto para el Gobierno, como para el sector privado (Gráfico 3.8).

Gráfico 3.8: Calificación crediticia de la deuda soberana de Colombia (1993-2016)

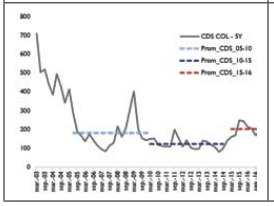
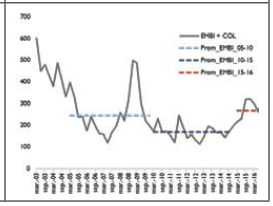


Fuente: Bloomberg. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Así, por ejemplo, el Credit Default Swap (CDS) a 5 años para Colombia (que mide el comportamiento de la deuda de un país y el riesgo que le otorgan los inversionistas sobre la posibilidad de no pago de sus obligaciones) se redujo significativamente en el último quinquenio. Mientras que el promedio de este instrumento financiero durante el 2005 y 2010 se ubicó en 182,9 puntos básicos (pb), este se redujo en 60 pb en el período 2010-2015, llegando a 130 pb (Gráfico 12 Panel A). El incremento que se ha observado desde finales de 2014 obedece al fuerte choque que la economía colombiana ha recibido a partir de la caída en los precios del petróleo y sus efectos sobre los ingresos fiscales y las cuentas externas del país.

Algo semejante ha sucedido con el *spread* relativo de la deuda pública colombiana con los tesoros de los Estados Unidos en los últimos años. Entre 2005 y 2010, este indicador se ubicó 70 pb por encima del promedio que se observó durante el período 2005-2010 (Gráfico 3.9, Panel B).

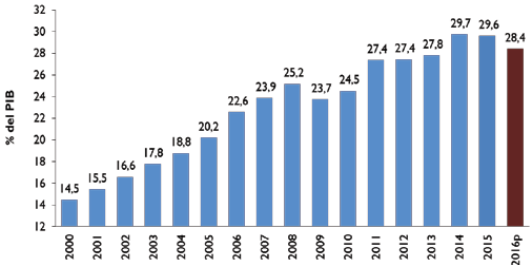
Gráfico 3.9: Percepción de riesgo y spread de la deuda para Colombia

A. Credit Default Swaps (CDS) Colombia a 5 años. 2003-2016.	B. Spread de la deuda colombiana. EMBI + Colombia. 2003-2016
	

Fuente: Bloomberg. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Todo lo anterior ha favorecido la entrada de capitales al país y ha permitido financiar las tasas de inversión más altas en su historia (Gráfico). Gran parte de los flujos de inversión extranjera se han focalizado en el sector minero energético, sin embargo, también se han observado incrementos de inversión en otros sectores.

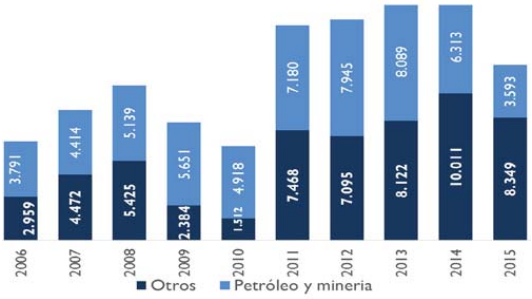
Gráfico 3.10: Tasa de inversión (% del PIB)



*Corresponde a la formación bruta de capital total como % del PIB constante de cada año.

Fuente: DANE. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Gráfico 3.11: Inversión Extranjera Directa (IED) hacia la actividad minero-energética y a otros sectores-Millones de dólares



Fuente: Banco de la República. Cálculos Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, recientemente se ha advertido un incremento en los indicadores de percepción de riesgo de las economías emergentes, incluida Colombia. Esto ha respondido a la caída de los precios de las materias primas y a la vulnerabilidad externa de estas economías. Es así como estos indicadores (CDS y EMBI +) para Colombia han mostrado un aumento en la percepción de riesgo desde comienzos de 2015. Sin embargo, es importante resaltar que, a pesar del fuerte choque externo que recibió la economía colombiana, que se ha traducido en una caída permanente de los ingresos fiscales del Gobierno, el país ha logrado sobrellevar satisfactoriamente esta coyuntura, conservando el grado de inversión por parte de los tres calificadores de riesgo.

La Regla Fiscal (como marco legal-institucional) obliga al Gobierno nacional Central a mantener una senda decreciente en su déficit estructural. Al mismo tiempo, la regla le permite al Gobierno tomar un mayor déficit fiscal[13], como mecanismo de política contracíclica. Sin embargo, el efecto estructural de la disminución en los precios del crudo se traduce en una mayor presión fiscal, que no solo compromete el cumplimiento de la Regla Fiscal, sino que supone un mayor esfuerzo para cumplir con las obligaciones crediticias adquiridas por el Gobierno.

De no realizar las reformas necesarias para generar un mayor ingreso que garantice el servicio de la deuda

[13] Cuando el crecimiento de la economía se encuentra por debajo de su potencial y/o cuando los precios del petróleo son inferiores a los de largo plazo.

pública, se expone al gobierno a perder el grado de inversión de la deuda, como bien lo ha resaltado la firma calificadora *Standard & Poor's*. Esto se traduciría en un incremento en el costo de financiamiento del déficit y, por ende, una mayor participación del pago de intereses en el gasto del GNC, lo que podría forzar al Gobierno a destinar menos recursos a la inversión.

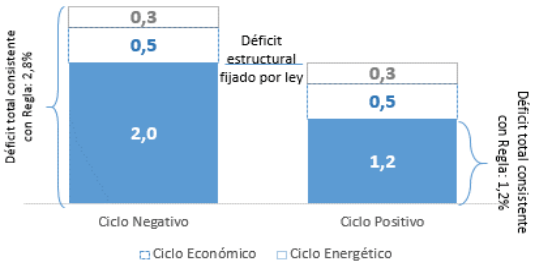
2.3 CUMPLIMIENTO DE LA REGLA FISCAL

En desarrollo del criterio constitucional de sostenibilidad fiscal introducido por el Acto Legislativo 3 de 2011 y plasmado en los artículos 334, 339 y 346 superiores, la Ley 1473 de 2011 estableció una Regla Fiscal que opera como estabilizador automático de la política fiscal y macroeconómica, permitiendo que se mantenga un nivel de gasto público coherente con los ingresos de largo plazo. Esto permite promover el ahorro durante las bonanzas y mantener el impulso fiscal en las desaceleraciones, promoviendo la estabilidad de la economía y un tránsito suave a través del ciclo económico.

La Regla Fiscal se centra, entonces, en fijar una senda decreciente de déficit estructural para el Gobierno nacional Central, entendido como la diferencia entre los ingresos estructurales, o de largo plazo, y el gasto estructural.[14] Por mandato legal esta senda debe ser decreciente y ubicarse en niveles inferiores a 1,9% del PIB en el año 2018 y en 1,0% del PIB de 2022 en adelante.

La Regla reconoce la existencia de ingresos cíclicos, positivos o negativos provenientes de dos fuentes: un mayor o menor crecimiento económico respecto al nivel potencial o, una desviación del precio del petróleo con respecto a su nivel de largo plazo. El primero se refleja en un mayor o menor recaudo tributario de los sectores no petroleros dependiendo de la naturaleza del ciclo y el segundo, en mayores o menores ingresos provenientes del sector energético. Así, por ejemplo, si se supone que el déficit estructural fijado como meta es -2,0% del PIB, si se presentaran ciclos negativos de índole energética y económica de 0,3% y 0,5% del PIB, respectivamente, el déficit total podría llegar a ser hasta de -2,8% del PIB. En cambio, si estos ciclos fueran positivos, a la meta de déficit estructural de -2,0% del PIB deberían restársele los ciclos para encontrar el déficit total permitido por la Regla Fiscal, que sería en ese caso de -1,2% del PIB (Gráfico 3.12).

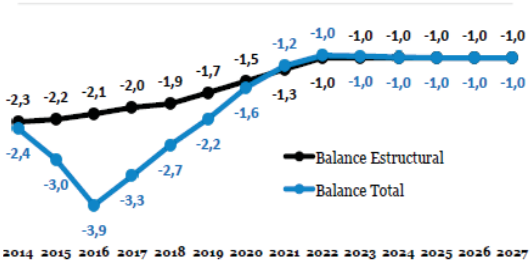
Gráfico 3.12: Comportamiento de la Regla Fiscal ante ciclos negativos y positivos



Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La Ley 1473 de 2011, ya mencionada, determinó que los criterios técnicos para establecer los ciclos fueran determinados por subcomités externos, conformados por expertos en las diferentes áreas: macroeconómica y petrolera. Asimismo, definió la creación de un comité externo, el Comité Consultivo para la Regla Fiscal[15], encargado de utilizar estos parámetros y fijar los ciclos y, por ende, la senda de déficit total máximo para el Gobierno nacional en el mediano plazo. En este sentido, para la construcción del Marco Fiscal de Mediano Plazo de 2016 presentado ante el Congreso en junio de la vigencia corriente, el Comité estableció la senda de déficit total con ciclos negativos hasta el año 2022 que se muestran en el Gráfico 3.13.

Gráfico 3.13: Déficit total y estructural. Marco Fiscal de Mediano Plazo 2015



Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Esta senda fijada por el Comité reconoció unos menores ingresos petroleros y una desaceleración económica que permitió al Gobierno asumir como estructural este desbalance cíclico en un período de 4-5 años, después de lo cual el balance total debe igualarse al estructural. De esta manera forzó a que el ciclo permitido para 2016, pactado en 1,8% del PIB, desapareciera por completo en el año 2022. Sin embargo, esta no es la totalidad del esfuerzo que debe asumir el Gobierno: adicional al hecho de que debe interiorizar el impacto ya mencionado dentro de su balance, debe reducir el balance estructural en 1,1 puntos porcentuales del PIB entre los años 2016 y 2022 al pasar de -2,1% del PIB a -1,0% del PIB. Así las cosas, el esfuerzo total para el Gobierno nacional en reducción de déficit establecido por la Ley de Regla Fiscal es de cerca de 2,9% del PIB durante los próximos seis años.

Si bien el ajuste impone un reto importante para el Gobierno, es un reto que es necesario para cumplir con el criterio constitucional de sostenibilidad fiscal. Este principio no solo cuenta con la máxima jerarquía en el ordenamiento jurídico colombiano, sino que además es considerado globalmente como una garantía de buen manejo macroeconómico y fiscal.

Según la literatura[16], una Regla Fiscal cumple cuatro funciones preponderantes: i) genera condiciones macroeconómicas estables que favorecen un entorno adecuado

[14] El gasto considerado estructural es todo aquel gasto que no incluye la porción contracíclica estipulada por el artículo 6° de la Ley 1473 de 2011. De esta manera cuando no se presenta gasto contracíclico el gasto estructural es equivalente al gasto total.

[15] En el comité consultivo tienen asiento los presidentes de las Comisiones Económicas de Senado y Cámara, tres decanos de las universidades con los más altos puntajes en las pruebas saber-pro en el área de economía y cuatro investigadores y consultores de reconocida trayectoria, independencia y experticia.

[16] LÓPEZ, Hugo, RHENALS, Jesús y POSSO, Christian. Conveniencia de una regla fiscal de balance estructural para Colombia. En: Borradores de Economía. 2008. N° 497, p. 1-36.

para la toma de decisiones de los agentes; ii) propicia una mejor asignación de recursos y eleva el crecimiento potencial de la economía; iii) promueve la estabilización económica mediante una reducción de la amplitud y duración de las fluctuaciones económicas; y iv) elimina el sesgo deficitario de la política fiscal tradicional para evitar la indebida acumulación de deuda pública. Es así como, el incumplimiento de las metas ya mencionadas tendría un claro impacto negativo para la estabilidad macroeconómica y fiscal de la Nación.

3. COMBATIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN

En Colombia la evasión es muy alta, se estima que equivale a cerca del 3% y 4% del PIB, solo contabilizando lo correspondiente a los impuestos sobre la renta e IVA. La evasión en el IVA está cerca de 23%, la de renta alrededor de 39%, y el contrabando anual se aproxima a los US$7 mil millones[17].

La evasión genera problemas que no solo impactan el sistema tributario. Por una parte, afecta los ingresos fiscales que son recursos destinados a atender las necesidades de los ciudadanos de acuerdo con las obligaciones del Estado Social y Democrático de Derecho; por otra parte, genera competencia desleal con los empresarios formales que sí contribuyen de acuerdo con su capacidad de pago. De hecho, los altos niveles de evasión constituyen un obstáculo para la redistribución del ingreso: *"un sistema impositivo puede tener un diseño teórico que persigue un determinado impacto redistributivo con impuestos a la renta que graven la totalidad de los ingresos a tasas progresivas, pero si en la práctica los niveles de evasión, elusión y morosidad son elevados, entonces se modifica el impacto distributivo buscado por la legislación tributaria."*[18] Asimismo, los altos niveles de evasión trasmiten un mensaje negativo a la sociedad sobre la capacidad de gestión que tiene la administración tributaria, lo cual incentiva el incumplimiento por parte de los contribuyentes al considerar que la administración no cuenta con la capacidad para identificar las conductas evasoras.

Finalmente y como consecuencia de lo anterior, la evasión aumenta la inequidad tributaria debido a que se beneficia la población incumplida, a costa de los contribuyentes responsables:

"(…) el control de la evasión y elusión tributaria son esenciales, pues es un hecho cierto que ambos fenómenos son una de las principales fuentes de inequidad. En efecto, la evasión lesiona la equidad horizontal, puesto que los evasores terminan pagando menos impuestos que aquellos contribuyentes que, con igual capacidad de pago, deciden cumplir sus obligaciones tributarias. Pero la evasión también puede reducir la equidad vertical, sobre todo en los impuestos progresivos a la renta, pues los estímulos a evadir serán mayores mientras más altas sean las tasas impositivas soportadas. A ello se agrega que las personas de mayores recursos pueden acceder con mayor facilidad a asesorías profesionales que muchas veces promueven estrategias de elusión tributaria o reducen los riesgos del incumplimiento."[19] En consideración a lo anterior, el control a la evasión y a la elusión es un objetivo transversal de la presente reforma tributaria, pues cualquier esfuerzo del legislador tendiente a equilibrar las cargas tributarias o de generar mayores recursos a través de los tributos no tendría los resultados esperados si por vía de evasión o elusión se pierden.

En concreto, la presente reforma pretende controlar y prevenir la ocurrencia de las siguientes prácticas comunes en Colombia:

i) El traslado irregular de recursos a entidades o jurisdicciones donde la tributación es menor: esta situación se presenta tanto en el ámbito internacional por ejemplo a través de los paraísos fiscales, como en el ámbito nacional, a través del Régimen Tributario Especial de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL).

ii) La no presentación de las declaraciones o la presentación con inexactitudes: una práctica común es omitir activos o ingresos que se obtuvieron, o incluir pasivos o egresos inexistentes. Ambas prácticas llevan a la disminución de la base gravable, y por lo tanto al cálculo del impuesto de renta sobre una base que no atiende a la real capacidad contributiva del declarante.

iii) No cobrar el IVA o no declararlo al Estado: esta práctica se materializa de una parte, en la omisión de registro de las transacciones realizadas, y de otra, en la auto-clasificación en el régimen simplificado del IVA sin cumplir con los requisitos para el efecto.

Estas y otras conductas evasoras y elusoras, anteceden las propuestas del presente proyecto de ley en materia de lucha contra las prácticas defraudadoras del sistema tributario.

IV. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DEL PROYECTO

El análisis del presente proyecto de ley se realizará en los siguientes capítulos: A. Tributos Nacionales, B. Tributos Territoriales, C. Medidas contra la elusión y evasión, D. Impuestos para promover hábitos saludables, E. Impuesto verde: impuesto al carbono, F. Disposiciones para el crédito público y, G. Otras medidas.

El primer capítulo, "A. Tributos Nacionales", se encuentra dividido en tres subcapítulos: "I. Impuestos Directos", "II. Impuestos Indirectos" y "III. Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles: contribución parafiscal al combustible". En los impuestos directos se exponen las reformas propuestas en relación con: 1) el impuesto sobre la renta para personas naturales; 2) el impuesto sobre la renta para personas jurídicas y, 3) el monotributo. En cuanto a los impuestos indirectos, se presentan los cambios propuestos sobre: 1) el IVA; 2) el impuesto al consumo; y 3) el gravamen a los movimientos financieros (GMF). Finalmente se presenta lo correspondiente a la creación de la contribución parafiscal al combustible.

El segundo capítulo, "B. Tributos Territoriales", contiene la exposición de las modificaciones propuestas sobre: 1) el impuesto sobre vehículos automotores; 2) el impuesto de industria y comercio; 3) el impuesto

[17] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 19.

[18] JIMÉNEZ, Juan Pablo, GOMEZ SABAINI, Juan Carlos, PODESTÁ Andrea. Evasión y equidad en América Latina. CEPAL, Naciones Unidas. Colección Documentos de proyectos, enero de 2010, p. 12.

[19] Ibíd., p. 25.

de alumbrado público; 4) la imposición de límites al cobro por contribución de obra pública y estampillas territoriales; y 5) medidas sobre procedimiento tributario territorial.

El tercer capítulo, "C. Medidas de control a la elusión y la evasión", se exponen las propuestas sobre: 1) el régimen especial de las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro (ESAL); 2) tributación internacional; 3) pagos en efectivo; 4) penalización; y 5) administración tributaria y procedimiento.

En el cuarto capítulo, "D. Impuestos para promover hábitos saludables" se presenta la propuesta de un nuevo impuesto sobre las bebidas azucaradas, así como el fortalecimiento del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

En el quinto capítulo, "E. Impuesto verde: impuesto al carbono", se presenta la justificación y descripción de este nuevo impuesto.

En el sexto capítulo, "F. Disposiciones para el Crédito Público", contiene la justificación y descripción de las propuestas sobre la materia.

Finalmente, en el último capítulo "G. Otras medidas", se presentan las dos comisiones que se proponen en el presente proyecto de ley: Comisión accidental de compilación y organización del régimen tributario y la Comisión de estudio del gasto público y de la inversión en Colombia.

A. TRIBUTOS NACIONALES

I. IMPUESTOS DIRECTOS

En Colombia, el recaudo del impuesto conjunto de renta y CREE no es bajo en comparación con América Latina. En la actualidad, este impuesto recoge cerca de 6.8% del PIB, un porcentaje menor que el promedio de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) pero más elevado que el de América Latina.[20]

No obstante tener un recaudo aceptable, de acuerdo con la revisión realizada por la Comisión de Expertos, los impuestos directos presentan algunas problemáticas en materia de equidad y eficiencia:

i) Muy pocas personas naturales contribuyen al impuesto y la carga recae sobre un número reducido de personas jurídicas. De hecho, la carga tributaria es excesivamente elevada para las empresas que no tienen privilegios específicos (eg., zonas francas) o exenciones sectoriales; y para aquellas empresas que además de pagar el impuesto de renta están sujetas al CREE y su sobretasa.

ii) Existe una multiplicidad de regímenes, de beneficios tributarios, y un alto grado de evasión por parte de algunos grupos de contribuyentes (empresas cerradas y personas naturales no asalariadas). Lo anterior contribuye poco a la redistribución del ingreso y castiga en exceso el crecimiento económico en la medida en que grava mucho la inversión y crea distorsiones importantes para el funcionamiento de los mercados.

iii) El régimen es excesivamente complejo y en consecuencia impone costos e ineficiencias administrativas altas tanto a los contribuyentes como a la administración.

A partir de las anteriores problemáticas, y tomando en consideración la propuesta presentada por la Comisión de Expertos, el Gobierno nacional trabajó en un proyecto de reforma estructural al impuesto sobre la renta de personas naturales y de personas jurídicas, y en la creación de un nuevo tributo voluntario con beneficios para los pequeños comerciantes. En ese sentido, en materia de impuestos directos, la presente reforma se centra en las siguientes propuestas[21]:

i) En relación con el impuesto sobre la renta de personas jurídicas, se proponen modificaciones estructurales: se reduce la tarifa a cargo de las sociedades para aliviar la carga tributaria; se elimina el CREE, sin afectar los recursos que se destinan al ICBF, SENA, salud y Universidades; y se construye un sistema de determinación del impuesto que hace referencia a las normas NIIF, reduciendo así las actividades contables y acercando la tributación a la realidad económica del negocio entre otros. Ello permitirá obtener ganancias en equidad y eficiencia, desde el punto de vista económico y administrativo.

ii) En cuanto al impuesto sobre la renta de personas naturales, se propone ampliar la base gravable a través de la limitación de los beneficios y deducciones, la modificación de la estructura de tarifas y el nivel del tramo exento (acercándolo a estándares internacionales), con el fin de promover la equidad del impuesto y aumentar su recaudo. Esto también permitirá balancear la carga del impuesto entre personas naturales y jurídicas.

iii) Debido a que el impuesto a la riqueza tiene importantes repercusiones negativas sobre la inversión y el crecimiento económico, se propone no prorrogarlo, tanto para empresas como para personas naturales. A su vez, la propuesta busca fortalecer la renta presuntiva.

iv) Con el fin de proveer de mayor progresividad al impuesto de renta, se propone gravar los dividendos en cabeza de las personas naturales.

v) Debido a la necesidad de facilitar el tránsito hacia la formalización, se propone la creación del monotributo, como un tributo al que pueden acceder voluntariamente las personas naturales que estén en sectores especialmente informales de la economía, y que tengan ingresos anuales inferiores a 100 millones de pesos, aproximadamente. El pago de este tributo simplificará el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y les permitirá a estos contribuyentes acceder a ciertos beneficios en materia de seguridad social, recreación y aseguramiento.

A continuación se exponen ampliamente las modificaciones, frente a cada uno de los impuestos directos: 1. Impuesto sobre la renta de personas naturales, 2. Impuesto sobre la renta de personas jurídicas, y 3. Monotributo.

---

[20] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 21.

[21] El resumen de estas propuestas fue tomado de: Ibíd. pp. 21 y 22.

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE RENTA PERSONAS NATURALES

El impuesto de renta a cargo de las personas naturales fue modificado por la Ley 1607 de 2012, mediante la cual se introdujeron dos cambios muy importantes. En primer lugar, se realizó una nueva clasificación de las personas naturales, de acuerdo con la manera como desarrollan su actividad: i) empleados; ii) trabajadores por cuenta propia; y iii) otras personas naturales. En segundo lugar, se establecieron dos sistemas alternativos al ordinario, para realizar la depuración del impuesto: el IMAN y el IMAS, que buscaban establecer niveles mínimos de tributación (Cuadro 4.1).

El sistema general de depuración parte de los ingresos obtenidos en el período y resta de estos: i) los ingresos no constitutivos de renta, ii) los costos y deducciones y iii) las rentas exentas. En el IMAN se limitan las deducciones que se pueden realizar sobre el ingreso.

Cuadro 4.1: Resumen depuración en el sistema ordinario, IMAN e IMAS para trabajadores por cuenta propia

Sistema ordinario de depuración para empleados y trabajadores	
	Total ingresos del periodo sin incluir la ganancia ocasional
(-)	Ingresos no constitutivos de renta, sin incluir los aportes a fondos de pensiones que son considerados renta exenta
(=)	**Renta bruta**
(-)	Deducciones por intereses de vivienda
(-)	Deducciones por salud por contratos de medicina prepagada o seguros de salud para el trabajador, su cónyuge, sus hijos o dependientes
(-)	10% de los ingresos por concepto de dependientes*
(-)	La deducción por aportes obligatorios de salud
(-)	Las deducciones por el GMF y donaciones establecidas para todos los declarantes
(=)	**Renta liquida**
(-)	La renta exenta por aportes obligatorios de pensiones
(-)	La renta exenta por aportes voluntarios a fondos de pensiones o cuentas AFC sin exceder el 30% del ingreso del año y limitados a 3.800 UVT ($101.996.000 año 2013), incluidos los obligatorios
(-)	El 25% de la renta exenta para asalariados limitada mensualmente a 240 UVT, la base de su cálculo se modifica y debe considerar todos los factores de depuración antes señalados
=	Renta Gravable
X	Tarifa según tabla 0% al 33%

IMAN para empleados	
	Ingresos brutos obtenidos en el ejercicio
(-)	Dividendos y participaciones no gravadas
(-)	Indemnizaciones por seguros de daño en lo correspondiente al daño emergente
(-)	Aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del trabajador
(-)	Los gastos de representación de Magistrados del Tribunal, sus Fiscales y Jueces
(-)	Pagos catastróficos en salud no cubiertos por POS o planes complementarios o de medicina prepagada, dentro de los límites señalados en la ley
(-)	Pérdidas originadas en desastres o calamidades públicas, debidamente certificadas
(-)	Aportes obligatorios al sistema de seguridad social sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico
(-)	Indemnizaciones por seguro de vida, rentas exentas de las Fuerzas Militares, indemnizaciones por accidente de trabajo, enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios
(-)	Retiros de los fondos de cesantías
(=)	**Renta gravable alternativa IMAN**
%	Tarifa según tabla 0% a ((RGA * 27%) - 1622UVT)

IMAS para trabajadores por cuenta propia	
	Ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo
(-)	Devoluciones, rebajas y descuentos
(-)	Dividendos y participaciones no gravadas
(-)	Indemnizaciones por seguros de daño emergente
(-)	Aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del trabajador
(-)	Pagos catastróficos en salud no cubiertos por POS o planes complementarios o de medicina prepagada, dentro de los límites señalados en la ley
(-)	Pérdidas originadas en desastres o calamidades públicas, debidamente certificadas
(-)	Aportes obligatorios al sistema de seguridad social sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico
(-)	Retiros de los fondos de cesantías
(=)	**Renta gravable alternativa IMAS**
%	Tarifa de acuerdo con la tabla y su actividad económica

*Para el IMAN, en los ingresos brutos no se reconocen las ganancias ocasionales y las pensiones de jubilación.

Fuente: KPMG, en: Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, diciembre de 2015, p. 26.

1.1 JUSTIFICACIÓN

De acuerdo con el diagnóstico realizado por la Comisión de Expertos, las dificultades del impuesto de renta personal pueden resumirse en seis problemáticas: 1. El impuesto es insuficiente en términos de potencial de recaudo, 2. El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso, 3. El impuesto es difícil de administrar, 4. El actual sistema ha generado arbitrajes difíciles de fiscalizar y controlar, 5. Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal, y 6. La estructura del impuesto tiene algunas dificultades.

1.1.1 El impuesto es insuficiente en términos de potencial de recaudo

Como se expuso en la parte inicial de la presente exposición de motivos, el recaudo del impuesto de renta personal es muy bajo en Colombia debido a que muy pocas personas naturales tributan. Esto se debe básicamente a tres razones señaladas en el Informe Final de la Comisión de Expertos:

i) El ingreso a partir del cual tributan las personas naturales es muy elevado, este es dos (2) veces más elevado

frente al promedio de América Latina y doce (12) veces más alto que el promedio de la OCDE[22], y según Schatan[23], más del 80% de la población activa del sector formal se ubica en el tramo exento de la tarifa ordinaria anual.

ii) Las personas que tributan no siempre lo hacen en función de su capacidad, al no gravar los dividendos y otorgar grandes beneficios sobre las rentas laborales (lo cual da como resultado tarifas promedio bajas). A pesar de que el IMAN limitó los beneficios para los empleados de mayores ingresos, este grupo corresponde a menos de 0,1% de la población económicamente activa. Además, los múltiples beneficios tienen un costo fiscal importante.[24]

iii) La tasa de la renta presuntiva del 3% es baja debido a que la meta de inflación anual establecida por el Banco de la República para el largo plazo es el 3%, lo que implicaría que esta tasa de renta presuntiva implicaría rentabilidad real nula.

1.1.2 El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso

La exención sobre los dividendos y otros beneficios sobre los ingresos de capital favorece a quienes tienen mayores ingresos, afectando la progresividad del impuesto. De hecho, la Comisión de Expertos afirma que *"[e]l favorable tratamiento tributario de los dividendos es uno de los factores que explica la reducida capacidad redistributiva del impuesto de renta."*[25]

Alvaredo y Londoño[26], sugieren que en Colombia el 1% de la población de mayores ingresos concentra el 20% del ingreso total, que es un porcentaje elevado comparado con lo que sucede en otros países como España, Francia, Alemania, Reino Unido, Argentina y varios países de Asia. El gravamen promedio (11%) sobre el ingreso de estas personas, es también relativamente bajo comparado con los de estos países.

1.1.3 El impuesto es difícil de administrar

Como lo señala la Comisión de Expertos, la multiplicidad de sistemas dentro del mismo tributo con diferentes bases, tablas de tarifas y porcentajes de retención, dificultan su entendimiento y cumplimiento, que sumado a la baja capacidad de fiscalización, favorecen la evasión.

1.1.4 El actual sistema ha generado arbitrajes difíciles de fiscalizar y controlar

El nuevo sistema creado en el año 2012 ha generado arbitrajes entre el IMAN y el régimen ordinario porque distingue a las personas naturales por su actividad y no por sus fuentes de renta. Si el IMAN resulta elevado (que aplica cuando más del 80% de los ingresos son salario), los contribuyentes tienen el incentivo de manipular ese porcentaje aumentando los ingresos de otra fuente para quedar clasificados en el régimen ordinario y así obtener todos sus beneficios.

Por otra parte, en relación con el impuesto a las ganancias ocasionales, existe el riesgo de que el nivel bajo de la tarifa pueda generar arbitrajes debido a que los contribuyentes van a tener el incentivo a clasificar rentas ordinarias como ganancias ocasionales cuando en realidad no lo son.

1.1.5 Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal

Como se señaló anteriormente, el régimen tributario actual contiene múltiples beneficios para las personas naturales. Dentro de estos beneficios pueden identificarse las siguientes rentas exentas, que se encuentran establecidas principalmente en los artículos 206 y 387 del Estatuto Tributario:

• 25% de los pagos laborales.

• Aportes a Fondos de Pensiones y Cuentas (AFC).

• Dependientes

• Indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad.

• Licencia de maternidad.

• Auxilio funerario.

• Cesantías y sus intereses.

• Pensiones (obligatorias y voluntarias).

• El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.

• Gastos de representación de magistrados, fiscales y jueces de la República.

• Exceso del salario básico de miembros de las Fuerzas Militares.

• Primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales de los pilotos.

• Prima especial y la prima de costo de vida de funcionarios diplomáticos.

• Indemnizaciones por seguros de vida.

De acuerdo con lo señalado en el Informe Final, estos beneficios tienen un costo fiscal importante y llevan a que las tarifas promedio que recaen sobre las personas naturales sean bajas[27]. De acuerdo con estimaciones realizadas por la DIAN, el costo fiscal de los beneficios otorgados a las personas naturales fue cerca de 4.3 billones de pesos para el año gravable 2014 (Cuadro 4.2).

---

22 Véase el "Gráfico 2. Renta personas: recaudo y nivel de ingreso a partir del cual se tributa de la OCDE" en: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 27.

23 SHATAN, R., PÉREZ-PORRÚA, J.m. y C. Pérez Trejo. Reforma 2012 y Nuevos Retos de la Política Tributaria. Departamento de Finanzas Públicas del FMI – mimeo, 2015, citado por: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 27.

24 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 30.

25 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 82.

26 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015. p. 30.

27 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., pp. 28-29.

Cuadro 4.2: Valor y costo fiscal* de los principales beneficios en el impuesto de renta de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad - Formulario 210**

Año gravable 2014 - cifras en millones de pesos

Concepto	Valor registrado por el total de los declarantes (A)	Valor registrado por los declarantes que liquidaron el impuesto por el régimen ordinario o aquellos en donde el impuesto IMAN fue igual al impuesto del régimen ordinario (B)	Costo fiscal: (B) * Tarifa implícita
Exención para el 25% de pagos laborales	23.665.962	21.702.401	2.472.843
Dividendos no gravables	5.972.674	5.803.107	661.225
Deducción por dependientes	2.378.707	1.909.844	217.614
Otras rentas exentas	2.057.627	1.879.192	214.121
Exención de los ahorros en cuentas AFC	1.757.001	1.142.730	130.206
Exención por gastos de representación	1.731.198	1.441.695	164.272
Deducción intereses de vivienda	1.656.671	1.276.048	145.397
Exención de los aportes obligatorios a pensiones	1.565.091	1.281.615	146.031
Exención de los aportes voluntarios a pensiones	1.477.004	1.017.064	115.888
Deducción aportes obligatorios del empleado distintos de pensiones	820.797	558.692	63.659
Pagos a terceros no gravables	182.418	153.243	17.461
Donaciones no gravables	35.537	32.719	3.728
Deducción por seguridad social del servicio doméstico	28.253	17.728	2.020
Total	**43.328.940**	**38.216.077**	**4.354.466**

*: Para el cálculo del costo fiscal de los beneficios de las personas naturales se tomó el monto de los mismos asociados a: 1) los declarantes personas naturales que tuvieron un mayor valor en el impuesto sobre la renta líquida gravable frente al obtenido en el impuesto mínimo alternativo nacional IMAN para empleados, es decir, los declarantes que liquidaron su impuesto a través del sistema ordinario; 2) los declarantes cuyo impuesto por el sistema ordinario fue igual al liquidado por el IMAN pero que se beneficiaron de la utilización de los beneficios para la liquidación por el sistema ordinario. En este último grupo se incluyen los declarantes a los que el cálculo por los dos sistemas les arrojó impuesto igual a cero, por lo que el costo fiscal de los beneficios fue valorado a la tarifa implícita de los declarantes que tributaron por el sistema ordinario de renta. La tarifa implícita es de 11,4%.

**: Cifras preliminares.

Fuente: Declaraciones del impuesto de renta de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, Formulario 210. Análisis de Operaciones, corte diciembre 10 de 2015. SGTIT, DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO, DIAN.

Nota: En este ejercicio es aplicable la anotación de que el costo está subestimado en tanto la eliminación de los beneficios conllevaría a una base gravable mayor y, por tanto, una tarifa más alta del impuesto.

Lo anterior, además de generar dificultades en materia de inequidad horizontal, impacta negativamente el recaudo del impuesto.

1.1.6 Dificultades sobre la estructura del impuesto

De acuerdo con lo señalado en el Informe Final[28], la tarifa máxima del impuesto sobre la renta para personas naturales en Colombia (33%) no es elevada comparada internacionalmente[29]. En varios miembros de la OCDE esta tarifa es cercana o superior al 40%, llegando incluso en 4 países al 50%. Sin embargo, en la mayoría de los casos, la estructura de la tarifa no comienza en 0%, sino en una tarifa positiva.

Adicionalmente, la segunda tarifa más baja en Colombia genera un cambio abrupto debido a que pasa del 0% al 19%, y en los países analizados por la Comisión de Expertos la segunda tarifa no supera el 10%.

Por otra parte, la tarifa se fija normalmente por rangos de ingreso. En Colombia el número de rangos sobre los cuales se aplican las tarifas en el sistema ordinario (cuatro incluyendo la tarifa del 0%), no es elevado comparado con otros, pero en el IMAN sí lo es (son cerca de 90 rangos). Además, en el IMAN y en el IMAS las tarifas se refieren a tarifas promedio, generan traslapes en el ingreso gravable. Al respecto, la Comisión de Expertos realizó el siguiente análisis[30]:

"44. En Colombia, el salario promedio estaba alrededor de $1 millón para finales de 2013.2 Para este

[28] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., pp. 33-36

[29] Tienen tarifas más altas: Turquía, México, Argentina, Estados Unidos (solteros), Japón, Chile, Irlanda (solteros), Italia, Reino Unido, Francia, Alemania, Israel, Bélgica, Holanda y España (que tiene una tarifa del 52%). Tienen tarifas más bajas: Nueva Zelanda, Perú, Uruguay, Canadá, Brasil y Costa Rica. Información tomada de: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 34.

[30] En el Informe Final se aclara por parte de la Comisión de Expertos que en las comparaciones realizadas "solo se están teniendo en cuenta para todos los países los beneficios generales en el impuesto de renta personal, ya sea a través de tramos exentos sobre las rentas laborales o créditos tributarios sobre las mismas. Las tarifas se calculan sobre los salarios promedio de cada país. Los cálculos se hicieron para el año gravable 2013.", COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., pp. 37-38.

nivel promedio de ingresos aplicó en el 2014 una tarifa marginal de 0% (Gráfico 10). Lo mismo sucede en países como Chile, Brasil y Uruguay. Sin embargo, para la mayoría de países, sobre los ingresos equivalentes a un salario promedio recae una tarifa marginal mayor a cero. Este es el caso de países de la región como Perú (8%), México (11%) y Costa Rica (15%). Para la mayoría de los países de la OCDE la tarifa que grava los ingresos equivalentes a un salario promedio es elevada, variando en un rango entre 15% y 50%.

45. Un resultado similar se encuentra al hacer la comparación de las tasas promedio. En el caso de Colombia, la tasa promedio que aplica sobre ingresos equivalentes a un salario promedio es 0% mientras que para la mayoría de países esta tasa está en general por encima de 10%. (…)

46. En Colombia la tasa máxima del 33% aplica para un ingreso equivalente a 10 salarios promedio (Gráfico 11). Este umbral suele ser menor en países de la OCDE. En América Latina, este umbral es más elevado en el caso de Chile, Perú y México. (…)

48. Colombia es el único país de la muestra para el que la tarifa marginal se mantiene en 0% hasta un ingreso equivalente a tres salarios promedio. En la región, México, Perú, Argentina y Costa Rica aplican tasas marginales positivas entre 8% y 23% para ingresos inferiores o iguales a dos salarios promedio. En el caso de Chile, Brasil y Uruguay la tasa marginal es 0% para un ingreso equivalente a un salario promedio pero al nivel de dos salarios promedio las tasas marginales son ya positivas.

49. No obstante, a partir de tres salarios promedio la tasa marginal aumenta de manera abrupta en Colombia para luego estabilizarse en 33% a partir de un nivel de ingreso equivalente a 5 salarios promedio. Para niveles de ingreso superiores, la tasa marginal en Colombia es superior a la observada en todos los países de la región, salvo en el caso de México y Argentina."

Lo anterior evidencia la necesidad de realizar ajustes en los rangos de las tarifas aplicables al impuesto sobre la renta de las personas naturales.

1.2 DESCRIPCIÓN

Se proponen las siguientes modificaciones concretas en relación con el impuesto sobre la renta para personas naturales.

1.2.1 Simplificación del tributo y cedulación de las rentas

El proyecto de ley propone una modificación a la estructura del impuesto sobre la renta de las personas naturales, que supone una simplificación del sistema de depuración del impuesto y una determinación cedular de la renta líquida gravable.

El propósito de simplificación se alcanza eliminando el IMAN y el IMAS, y dejando un único sistema de determinación cedular del impuesto. Al lado de lo anterior, se elimina la clasificación de las personas y se avanza hacia una clasificación de las rentas según su naturaleza. La propuesta supone que una persona natural podrá obtener rentas de diferentes fuentes y para cada una de ellas aplicará el régimen correspondiente, pero los sumará para liquidar un solo impuesto por el respectivo periodo.

La cedulación permite que el régimen jurídico aplicable a cada renta no afecte a ninguna otra, y que la base gravable no se vea disminuida indebidamente por deducciones, beneficios tributarios, y costos y gastos que solo deban ser imputados a una renta. Como resultado del proceso de depuración de cada cédula se obtendrán rentas líquidas cedulares, que se sumarán para obtener la renta líquida gravable a la que se aplicará la tarifa establecida en el artículo 241 del ET.

Las rentas que se incluyen en el proyecto de ley son: i) rentas de trabajo; ii) pensiones; iii) rentas de capital; iv) rentas no laborales y v) dividendos y participaciones, así:

i) Rentas de trabajo

Se incluyen los ingresos a los que se refiere el artículo 103 del ET, esto es, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

La propuesta incorpora además una limitación al monto de las rentas exentas, porcentual y absoluta. Así, estos beneficios no podrán superar el 35% del resultado de restar del total de los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta. El valor total a restar por esto concepto no puede en ningún caso ser superior a 3.500 UVT ($105 millones).

Como se ve, el proyecto de ley no elimina ningún beneficio en particular y por lo mismo mantiene los incentivos al ahorro a largo plazo, a la adquisición de vivienda y al ahorro pensional. Las limitaciones que aquí se proponen simplemente racionalizan el monto de los beneficios tributarios, en el marco de la amplia libertad de configuración del legislador en la materia y con pleno respeto a los principios de equidad y progresividad tributaria, que con esta propuesta se fortalecen.

Esta propuesta es especialmente respetuosa del precedente jurisprudencial sobre la garantía del mínimo vital, asociada a la exención del 25% de las rentas del trabajo[31]. Así, el límite porcentual del 35% supone que un 25% de las rentas laborales se mantiene exento, y que el 10% adicional puede usarse con los demás beneficios tributarios vigentes.

ii) Pensiones

El tratamiento tributario de las pensiones no se modifica. Así, conforme se señala en el numeral 5 del artículo 206 del ET, no estarán gravadas las mesadas inferiores a 1.000 UVT, manteniéndose el mismo monto de renta exenta vigente desde 1996.

iii) Rentas no laborales

Esta cédula incluye todas las rentas no clasificadas en otra cédula. Se incluirán en esta cédula las rentas de honorarios cuando la persona contrate a dos o más personas para el desarrollo de la actividad.

iv) Dividendos y participaciones

Esta cédula incluye estas rentas cuando dichos recursos sean recibidos por personas naturales en calidad de socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, provenientes de utilidades repartidas

[31] COLOMBIA. Corte Constitucional. Sentencia C-492 de 2015.

por sociedades nacionales y extranjeras. En el caso de los dividendos pagados o abonados en cuenta por parte de sociedades nacionales, si los mismos provienen de utilidades que pagaron impuestos en cabeza de la sociedad quedarán sometidos a imposición con un rango tarifario progresivo, con tarifas del cero (0%), cinco (5%) y diez (10%) por ciento respectivamente, según el monto de dividendos repartido. Si estos provienen de utilidades que no fueron gravadas en cabeza de la sociedad, estarán gravados a una tarifa de 35%. Del mismo modo, a esta última tarifa se encuentran gravados los dividendos provenientes de sociedades o entidades ubicadas en el exterior.

Como se observa, el gravamen no se aplica al reparto de dividendos a personas jurídicas y preserva el método de cálculo de dividendos susceptibles de ser distribuidos a título de ingresos no constitutivos de renta del artículo 49 del Estatuto Tributario.

1.2.2 Racionalización de beneficios tributarios

Como se señaló, la reforma no deroga ni modifica ninguno de los beneficios tributarios existentes. Los contribuyentes podrán seguir restando todas las rentas existentes hasta ahora, definidas en su mayoría en los artículos 206 y 387 del Estatuto Tributario, con los límites individuales allí establecidos.

Ahora bien, el diagnóstico de la Comisión de Expertos y de los demás observadores del sistema tributario ha resaltado que la existencia de múltiples beneficios tributarios afecta la equidad del sistema, beneficiando especialmente a los segmentos de mayores ingresos.

En particular, el no gravar los dividendos y otorgar altos beneficios al ahorro financiero, se refleja en bajas tasas de tributación promedio en los segmentos de mayores ingresos, que reciben principalmente este tipo de rentas de capital. A ello también contribuye el efecto de los demás beneficios sobre las rentas laborales, tales como los existentes con respecto a los gastos en salud y educación, y el tratamiento favorable sobre los gastos de representación de congresistas, magistrados, jueces y rectores de universidades públicas, entre otros.

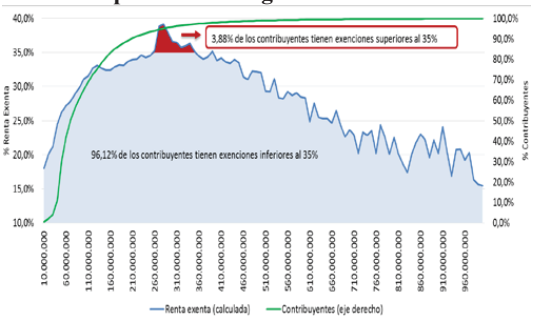
Tal como lo señaló la Comisión de Expertos[32], de las rentas exentas se lucran fundamentalmente los contribuyentes de mayores ingresos, que son quienes tienen capacidad de destinar ingresos a fines diferentes al solo sostenimiento y cuentan con suficiente liquidez para dedicar una parte importante de sus rentas al ahorro de largo plazo. Este escenario afecta significativamente la equidad del sistema tributario y protege la carga tributaria de los contribuyentes que deberían estar aportando en mayor medida.

Considerando lo anterior, la presente propuesta establece los siguientes límites porcentuales a las rentas exentas:

i) Para las rentas de trabajo, un límite de 35% que en todo caso no podrá ser mayor a 3.500 UVT, determinado así: del total de los ingresos de la cédula, se restan los ingresos no constitutivos de renta (en donde se incluyen los aportes obligatorios a salud y pensión). El porcentaje se calcula sobre el resultado de esa resta.

El límite establecido terminará afectando a cerca del 3,88% de los contribuyentes, que son quienes a 2014 obtuvieron exenciones superiores al límite propuesto de 35%, mientras que el restante 96,12% obtuvo exenciones iguales o inferiores a dicho límite. En este sentido, cerca de 11.000 personas que se encontraban en un rango alto de ingresos brutos anuales (entre $260 millones y $350 millones), serán los obligados a ajustar sus declaraciones anuales con respecto al nuevo límite de 35% establecido en el proyecto de ley (Gráfico 4.1).

Gráfico 4.1: Exenciones de renta por nivel de ingreso año 2014.



Fuente: DIAN - Dirección de Gestión Organizacional.

ii) Para las rentas no laborales el beneficio porcentual es del 10%, porque la protección del 25% a la que se refiere el numeral 10 del artículo 206 del ET es exclusiva de rentas del trabajo. Ello es así porque la ley tributaria y la jurisprudencia constitucional han reconocido que este beneficio aplica para los pagos "laborales" y esta cédula por definición no incluye este tipo de ingresos.

Esto no significa que los contribuyentes vayan a perder dicho beneficio: la reforma asegura, por el contrario, que la exención se impute una sola vez –que no haya beneficios duplicados– y que solo se aplique a los pagos laborales, respecto de los cuales es que debe asegurarse la garantía del mínimo vital. Sobre este punto es relevante resaltar lo señalado por la Corte Constitucional en Sentencia C-492 de 2015:

"La Corte advierte entonces que esta reforma impacta una institución vinculada con la garantía de la equidad. La cual, además, tiene un nexo institucional indiscutible con el mínimo vital, pues en la sentencia C-1060A de 2001 esta Corte específicamente sostuvo que esta exención sobre un porcentaje de las rentas de trabajo es una garantía del mínimo vital: *"la [exención] general del 30% [según la Ley 223 de 1995], […] aplica […] bajo la consideración legítima de la protección del mínimo vital, según el rango salarial de cada uno"*. (Subrayado fuera del texto).

En el mismo sentido, la Sentencia C-1060A de 2001 señaló:

"Adicionalmente, para los ingresos que no gozan de las exenciones especiales antedichas, se reconoce, también con carácter general, un beneficio porcentual del 30% de los ingresos laborales recibidos por los trabajadores." (Subrayado fuera del texto).

Resulta constitucionalmente válido que esta garantía se aplique solo a las rentas laborales, por la naturaleza misma de provenir del salario y de la relación laboral. Así lo resaltó la propia Corte Constitucional, que en el mismo fallo señaló que "*las rentas provenientes del trabajo personal, en todos los regímenes de derecho comparado, gozan de un tratamiento diferencial en cuanto al desgravamen de una parte de los ingresos*".

[32] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 27.

Sobre este punto es relevante recordar que el esquema cedular del impuesto no obliga a los contribuyentes a tributar exclusivamente por una de las cédulas; por el contrario, el esquema cedular reconoce que las personas naturales reciben ingresos de diferente tipo y a cada uno de ellos les da un tratamiento acorde con su naturaleza.

Considerando lo anterior, en esta cédula (rentas no laborales) no es posible restar el 25% de los pagos laborales –porque los ingresos de esta cédula por definición son *no laborales,* pero es posible restar todos los costos y gastos que cumplan con los requisitos del ET. Lo anterior, con el fin de asegurar que la definición de la base gravable se realice de acuerdo con la real capacidad de pago derivada de esta clase de rentas.

Las rentas exentas están limitadas al 10% del resultado de restar del total de los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta, y la totalidad de los costos y gastos. El porcentaje del 10% está en todo caso limitado a un monto de 1.000 UVT. Esta limitación es equitativa y consistente con la prevista para las rentas laborales que, como se explicó, conserva el 25% jurisprudencialmente asociado al mínimo vital y admite un porcentaje adicional del 10% para el resto de las rentas exentas.

Finalmente, vale mencionar que la reforma no presenta modificaciones frente a los ingresos pensionales, que se continuarán liquidando de conformidad con las reglas vigentes antes de esta reforma.

1.2.3 Ampliación de la base y modificación de las tarifas

La propuesta reconoce las dificultades evidenciadas por la Comisión, en cuanto a los rangos y tarifas aplicables al impuesto, y en especial: i) el rango para el que aplica la tarifa marginal de 0% aparece demasiado amplio; ii) el salto entre la tarifa que aplica al primer rango (0%) y el siguiente (19%) es abrupto; iii) la tarifa marginal máxima es ligeramente más baja frente a la observada en varios países de la región; iv) el tramo exento del 25% y el rango para el que aplica la tarifa de 0% lleva a que las tarifas promedio del impuesto sean bajas para los diferentes niveles de ingresos no solo frente a la OCDE sino también frente a la mayoría de países de la región; v) el sistema ordinario en Colombia tiene un número pequeño de rangos; y vi) la renta presuntiva es muy baja.

Considerando lo anterior, se modifica la tabla actual de rangos y tarifas impositivas, así:

i) se modifican los límites para cada rango, en función de la renta gravable obtenida de la depuración con límites sobre los beneficios, así: 0-600 UVT, 600-1000, UVT, 1000- 2000 UVT, 2000 UVT – 3000 UVT, 3000 - 4000 UVT, 4000 en adelante y ii) se establecen para los 6 rangos las siguientes tarifas: 0%, 10%, 20%, 30%, 33%, 35%.

La reforma propone una modificación de los rangos a partir de los cuales se hace obligatorio presentar declaración. Actualmente el artículo 592 del ET establece esa obligación para quienes en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos superiores a 1.400 UVT. La reforma propone reducir ese rango a 1.000 UVT en 2019.

Finalmente, se propone modificar la tarifa de la renta presuntiva que actualmente equivale al 3% del patrimonio líquido del contribuyente. Como se señaló, esta tarifa es baja teniendo en cuenta que la meta de inflación anual establecida por el Banco de la República para el largo plazo es el 3%, luego esta tarifa implicaría rentabilidad real nula. En ese sentido, se acoge la propuesta de la Comisión de Expertos de elevar la renta presuntiva al 4%.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS JURÍDICAS

El impuesto sobre la renta de personas jurídicas fue objeto de importantes modificaciones mediante la Ley 1607 de 2012 y posteriormente mediante la Ley 1739 de 2014.

Con la Ley 1607 de 2012 se buscó ampliar la base del impuesto y facilitar la generación de empleo formal en el país, alivianando la carga tributaria que tenían las empresas sobre su nómina. Con ese objeto se creó el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) que tiene una base más amplia y una tarifa que inició en el 8% y entre 2013 y 2015 se situó el 9%. Así mismo, la ley mantuvo el impuesto de renta ordinario pero disminuyó la tarifa del 33% al 25% y mantuvo la tarifa del 15% para las empresas ubicadas en zonas francas.

Las empresas que son sujetos pasivos del CREE están exoneradas del pago de los aportes a la seguridad social que corresponde al empleador por cada uno de sus empleados (cotización a salud y aportes al ICBF y al SENA) con ingresos salariales inferiores a diez (10) salarios mínimo mensuales legales vigentes (SMMLV). A su vez, los recursos recaudados por la aplicación de la tarifa del 8% del CREE, tienen una destinación específica: ICBF, SENA y Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Por su parte, la Ley 1739 de 2014 fue expedida como consecuencia de la caída de los precios internacionales del petróleo y de la desaparición del impuesto al patrimonio que ocurriría a partir del año 2015, situaciones que claramente afectaban los ingresos de la Nación. En ese sentido, la Ley 1739 de 2014 declaró como permanente la tarifa del 9% del CREE y estableció de forma temporal una sobretasa del mismo. A su vez, dicha ley creó el impuesto a la riqueza como un impuesto extraordinario, que estará vigente hasta el 2018.

2.1 JUSTIFICACIÓN

La creación del CREE generó un impacto positivo en la generación de empleo y la formalidad. Como lo señala la Comisión de Expertos, desde 2013 la tasa de desempleo se ha situado por debajo del 10% y la tasa de la informalidad ha mostrado una reducción significativa[33].

A su vez, la Comisión de Expertos señaló que el CREE ha generado ventajas sobre el impuesto de renta ordinario debido a que limita los privilegios existentes en este último.

No obstante, la Comisión también encontró que revisados en conjunto, el impuesto de renta ordinario y CREE aún tienen problemas de eficiencia económica, inequidad horizontal, además que resultan complejos y difíciles de administrar. Se presenta a continuación una exposición resumida de las falencias que se expusieron en el Informe Final de la Comisión de Expertos:

[33] Ver "Gráfico 16. Evolución de la tasa de desempleo y la informalidad" del DANE en: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 61.

2.1.1 Ineficiencia económica al combinar CREE y Renta

La combinación de la tarifa de renta con la del CREE da como resultado una tarifa elevada en el contexto internacional. En el Informe Final se señaló que *"para 2014, en una muestra de 105 países, la tarifa combinada de renta más CREE (34%) es la décima más elevada. Esta tasa es alta frente al promedio de América Latina (27.5%) y la OCDE (24.1%) y el promedio global (23.6%) (…). Adicionalmente, contrario a lo que se viene observando en el mundo y en el resto de América Latina, (…) la tarifa combinada tenderá a crecer a futuro, alcanzando 43% en 2018 para las sociedades más grandes."*[34]

Lo anterior afecta el crecimiento, la inversión y la competitividad económica. Es importante señalar que el impuesto conjunto de renta y CREE recaen en su mayoría sobre un número reducido de empresas grandes, que aportan el 85% del recaudo. Lo mismo sucede con el impuesto a la riqueza. *"Mientras en la OCDE el 72% del recaudo por concepto de impuestos directos (renta más propiedad) proviene de las personas naturales, en Colombia el 83% proviene de las empresas. Este último porcentaje es también muy superior al observado en promedio en América Latina (64%) (Gráfico 19)."*[35]

2.1.2 Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal

El impuesto de renta otorga múltiples beneficios para depurar la base gravable del contribuyente sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto así como a través de la fijación de tarifas especiales o de rentas no gravadas. Estos beneficios son por ejemplo, las rentas exentas, las deducciones, los descuentos tributarios, las tarifas reducidas aplicables a los usuarios de zonas francas y entidades sin ánimo de lucro y algunas rentas liquidas especiales no gravadas.

El gran problema de los amplios beneficios en el impuesto de renta es que producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía. En el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) que presenta cada año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se realiza una estimación parcial del costo de los beneficios tributarios otorgados en los impuestos de renta e IVA. Según los cálculos consignados en el MFMP de los periodos gravables 2011, 2012 y 2013, estos beneficios continúan teniendo un costo fiscal importante de alrededor del 0.7% del PIB por año (un poco más de $5 billones en la actualidad)[36].

De acuerdo con información suministrada por la DIAN, la Comisión de Expertos señaló que para el año gravable 2013 las rentas exentas del impuesto de renta ordinario *"representan el beneficio más oneroso para el fisco (0.4% del PIB al año), seguido de los descuentos y las rentas exentas del CREE (0.1% del PIB al año) y la deducción por inversión en activos fijos que conservan las empresas que firmaron contratos de estabilidad jurídica (0.08% del PIB al año)."*[37]

Por otra parte, la evidencia empírica sugiere que el efecto de los beneficios sobre la inversión, especialmente del asociado con la deducción por inversión en activos fijos, no fue el que se esperaba.

Por lo tanto, los beneficios tributarios sobre el impuesto de renta no solo generan fuertes costos, sino que además dichos costos no se están viendo reflejados en una mayor inversión y generación futura de ingresos. Por el contrario, la Comisión de Expertos precisa que *"los beneficios producen grandes inequidades y distorsiones en la asignación de los recursos en la economía en la medida en que, o bien benefician a un sector o industria específica, como por ejemplo los extendidos a las empresas editoriales, al turismo y a actividades agropecuarias, o, aún peor, a empresas específicas (frente a otras que compiten directamente con ellas) por el hecho de operar en zonas francas (...). Aunque algunas de estas distorsiones se han reducido desde 2013 con la aplicación del CREE, aún son muy significativas."*[38]

2.1.3 La evasión es elevada

De acuerdo con Cruz[39], la tasa de evasión promedio en el impuesto de renta de las personas jurídicas entre los años 2007 y 2012 se ubicó en un nivel del 39%, que se traduce en cerca de $15 billones de recursos perdidos (equivale anualmente a 2.3 puntos del PIB).

La evasión genera un doble problema de inequidad: de una parte, inequidad entre sectores, debido a que en los sectores más propensos a la informalidad en los que la administración tiene mayores dificultades para ejercer control, hay un alto grado de evasión, frente a otros sectores altamente formales en los que las empresas cumplen con sus obligaciones tributarias. Por otro lado, la evasión genera inequidad entre empresas de un mismo sector, debido a que, en los sectores con mayor tendencia a la evasión *"un reducido número de empresas enfrenta una tarifa efectiva de tributación muy elevada"*[40], mientras que para la proporción restante (que son la mayoría) *"la tarifa efectiva es 0% o muy baja."*[41] En todo caso, los eventos de mayor evasión se presentan en las sociedades cerradas de todos los sectores.

2.1.4 Complejidad del impuesto (Renta + CREE)

A pesar de las ventajas de la estructura del CREE –permite menos deducciones–, su coexistencia con el impuesto de renta ordinario genera una alta complejidad debido a que se deben aplicar diferentes bases, esquemas de retención y sistemas de reporte para cumplir con los dos impuestos. Esta complejidad hace que sea más difícil para la administración tributaria ejercer control sobre la evasión.

2.1.5 Ajuste del sistema colombiano a las NIIF

Los costos de transacción asociados con el cumplimiento del impuesto también se han incrementado *"por el hecho que temporalmente, hasta 2018, las empresas se verán obligadas a llevar dos contabilidades (NIIF y Col-*

---

34 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 62.

35 Ídem.

36 Ibíd., p. 65. Es importante aclarar que este cálculo incluye i) los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, ii) las rentas exentas y iii) los descuentos tributarios.

37 Ídem.

38 Ibíd., p. 67.

39 CRUZ, A. (2014). Colombia: estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007- 2012. Mimeo, DIAN. Citado por: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 68.

40 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 68.

41 Ídem.

Gaap). Esto en razón a que el Artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 en su artículo 165 estableció que únicamente para efectos tributarios, las normas contables que se refieran a las normas tributarias continuarán vigentes durante los 4 años siguientes a la entrada en vigencia de las NIIF."[42] Esta decisión se adoptó con el fin de que durante ese período de cuatro años, se pudiera medir el impacto tributario del cambio de norma contable.

2.2 DESCRIPCIÓN

Con el fin de afrontar las problemáticas expuestas anteriormente, se propone introducir cambios estructurales al impuesto conjunto de renta ordinario y CREE. El objetivo principal es hacer la tributación directa sobre personas jurídicas más sencilla, promover su equidad horizontal y reducir los desestímulos que actualmente genera sobre la inversión y el crecimiento de las empresas.

Los principales cambios se centran en: i) la unificación en un solo impuesto; ii) la reducción de las tarifas hacia estándares internacionales; iii) la ampliación de la base gravable, a través de la eliminación o reducción de privilegios tributarios; y iv) la realización de modificaciones para conectar el Estatuto Tributario con las NIIF.

La descripción de la propuesta se presentará así:

2.2.1 ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA PROPUESTA: 2.2.1.1 Reunificar el impuesto sobre la renta y complementarios con el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE); 2.2.1.2 Otros ajustes al impuesto sobre la renta y complementarios, y 2.2.1.3 El Estatuto Tributario está desconectado de la nueva contabilidad.

2.2.2 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN DEL PLAN PILOTO NIIF: 2.2.2.1 Estado de situación financiera, 2.2.2.2 Estado de resultados, 2.2.2.3 Principales variaciones, 2.2.2.4 Análisis del Impuesto sobre las Utilidades Empresariales (IUE) y, 2.2.2.5 Conclusiones.

2.2.3 CONCLUSIONES RESPECTO DE NIIF Y NORMAS TRIBUTARIAS.

2.2.1 ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA PROPUESTA

La modificación de las normas tributarias en materia del impuesto sobre la renta de personas jurídicas y CREE, busca contribuir con la implementación de un sistema tributario que ayude a cerrar la brecha de desigualdad que existe en el país y que se base en la realidad económica de las transacciones comerciales y la operación de los negocios. Es así como el proyecto se ocupa de los siguientes aspectos fundamentales, mediante la implementación de las acciones propuestas:

Gráfico 4.2: Problemas identificados y acciones propuestas

Fuente: DIAN.

42 Ibíd., p. 70.

2.2.1.1 Reunificar el impuesto sobre la renta y complementarios con el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)

La coexistencia del impuesto sobre la renta y complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) que, como se explicó con anterioridad, recaen en casi todos sus aspectos sobre la misma base gravable (i.e. la obtención de rentas), ha generado altos costos de cumplimiento y fiscalización, en la medida en que ambos impuestos se liquidan en distintas declaraciones y generan distintas obligaciones formales que deben ser cumplidas en distintas fechas. Es así como se busca atender dichos inconvenientes, mediante la reunificación de los dos impuestos.

La reunificación propuesta busca conservar las virtudes de tener un solo impuesto sin dejar de lado las virtudes del CREE; en particular, se busca conservar:

1. La exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud para las personas jurídicas respecto de sus empleados que ganen mensualmente 10 SMLMV o menos.

2. La destinación específica de los recursos provenientes del CREE. En este sentido, 9% de la tarifa del impuesto sobre la renta tendrán la misma destinación que tenía el CREE. Así, la destinación sería la siguiente:

• 2.2 al ICBF

• 1.4 al SENA

• 4.4. al Sistema de Seguridad Social en Salud

• 0.4 a financiar programas para la primera infancia

• 0.6 a financiar a las instituciones de educación superior públicas, créditos beca a través del ICETEX y mejoramiento de la calidad de la educación superior

3. La situación actual de los contribuyentes que hubieran accedido a un régimen de rentas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, pero que estuvieran gravados con CREE. Así las cosas, se conserva para dichos contribuyentes el gravamen del 9% sobre las rentas, más la sobretasa en los casos que haya lugar a ella. De igual manera, dichos contribuyentes gozarán de la exoneración del pago de aportes parafiscales y salud, correspondientes a sus trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV.

4. Con la propuesta de unificación, el régimen de zonas francas continúa estando beneficiado y su tratamiento unificado, al tiempo que se consagra el mismo tratamiento para todos los usuarios industriales y de servicios de zona franca.

En este sentido, dichos usuarios de zonas francas, salvo los comerciales, quedan sometidos a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios, menos 10 puntos porcentuales. Consecuentemente, quedan exonerados del pago de aportes parafiscales y salud, correspondientes a sus trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV. Ahora bien, los usuarios de zona franca que tengan contrato de estabilidad jurídica vigente, se regirán por las condiciones allí previstas y, cuando fuere el caso, continuarán pagando los aportes parafiscales.

5. Una de las principales bondades del CREE fue la eliminación, para determinación de la base gravable, de una gran parte de los tratamientos preferenciales exis-

tentes que regían en materia de impuesto sobre la renta y que hacían del sistema tributario un sistema poroso. Conservando esta ventaja, se propone la eliminación a partir del 1° de enero de 2018 de gran parte de estos regímenes preferenciales. Adicionalmente, esta decisión se alinea con lo planteado por la Comisión de Expertos en la *propuesta 1* frente al impuesto de renta para las personas jurídicas.

6. En materia tarifaria, la Comisión de Expertos había llamado la atención sobre: i) la elevada tarifa total del impuesto en Colombia, comparada con la tarifa promedio de América Latina y el Caribe, ii) el desequilibrio de cargas tributarias entre personas naturales y jurídicas. Lo anterior desincentiva la inversión y la creación de empleo, afectando además la competitividad.

En consecuencia, se propone una diminución de la tarifa del impuesto sobre la renta de personas jurídicas a partir del año 2017, que adicionalmente disminuirá en tres puntos porcentuales para el 2018 (sumando lo correspondiente a renta y sobretasa), y en igual proporción para el 2019. Al adoptar los cambios propuestos, el nuevo esquema tarifario sería el siguiente:

Cuadro 4.3: Tarifas impuesto sobre la renta personas jurídicas

Contribuyente	Tarifa IRC	Sobretasa IRC Para utilidades superiores a 800 Millones de pesos.	Aportes parafiscales y salud
Régimen General	2017: 34% 2018: 33% 2019 en adelante: 32%	2017: 5% 2018: 3% 2019 en adelante: 0%	Exonerados por aquellos trabajadores que ganen 10 SMLMV o menos por mes.
Usuarios de Zona Franca	Tarifa del IRC – 10%	0%	Exonerados por aquellos trabajadores que ganen 10 SMLMV o menos por mes.
Rentas Exentas que se conservan (Hoteleras)	2017 y en adelante: 9% A partir de la fecha en que termine el beneficio: Tarifa del IRC.	2017: 5% 2018: 3% 2019 en adelante: 0%	Exonerados por aquellos trabajadores que ganen 10 SMLMV o menos por mes.

Fuente: DIAN

7. En consideración a la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios y el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) que se propone, es necesario definir unas reglas claras de transición respecto de las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva y los saldos a favor que se originaron en ambos impuestos, los cuales pueden no coincidir.

En este orden de ideas, como se verá en la explicación del articulado, la propuesta respecto de las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva y de base mínima, en el caso del CREE, lo que se busca es que al llevar estos conceptos al impuesto sobre la renta y complementarios, estos conserven el ahorro fiscal que habrían generado en caso de que los impuestos se hubieren mantenido separados. En estos casos, se proponen unas fórmulas que logran este efecto.

Respecto del caso de los saldos a favor, lo que se propone, es que los saldos a favor que no hayan sido solicitados en devolución o compensación, puedan sumarse e imputarse en la declaración del impuesto sobre la renta reunificado.

2.2.1.2 Otros ajustes al impuesto sobre la renta y complementarios

1. Uno de los aspectos principales de la propuesta de la Comisión de Expertos en materia de personas jurídicas, era la posibilidad de disminuir la tarifa corporativa, condicionada a que se eliminaran los beneficios tributarios existentes, en particular las rentas exentas. Ahora bien, varias de las rentas exentas que la Comisión propone eliminar requerían de cuantiosas inversiones, como las rentas de hoteles construidos o remodelados entre 2002 y 2017, los contratos de leasing celebrados entre 2002 y 2012, y los cultivos de tardío rendimiento.

En este sentido, la propuesta del Gobierno nacional es mantener la exoneración de aportes parafiscales para esos contribuyentes y gravar esas rentas a una tarifa preferencial del 9%, que es equivalente a la que pagan actualmente por el CREE. También recibirán este tratamiento las rentas de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado con participación del Estado superior al 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y licores y alcoholes, así como las rentas obtenidas por empresas editoriales por los primeros $1.000 millones de utilidades.

Es relevante mencionar que el Congreso está autorizado para hacer las modificaciones que aquí se proponen para las rentas exentas. Como lo ha señalado reiteradamente la Corte Constitucional, la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria es amplia y, por esta misma vía, es amplia su facultad de derogar tratamientos tributarios preferenciales.[43]

Por otro lado, los límites naturales a la capacidad del Congreso de crear y modificar tributos –los principios de equidad, eficiencia y progresividad– indican que los beneficios tributarios deben ser excepcionales, taxativas y limitativas.[44] Como se señaló arriba, la mayoría de los tratamientos preferenciales en el impuesto de renta de las personas jurídicas no satisfacen estos principios y generan distorsiones e inequidades en el sistema.

Los beneficios tributarios, si son diseñados e implementados apropiadamente, pueden constituir una herramienta útil para atraer inversión que no se hubiese realizado sin dichos beneficios; no obstante lo anterior, el otorgamiento de beneficios podría generar los siguientes efectos negativos: a) una disminución del recaudo; b) asignación desproporcionada de recursos a ciertos sectores de la economía, lo cual puede resultar en una ineficiencia; c) costos para la implementación y fiscalización, teniendo en cuenta que los contribuyentes querrán acceder a estos beneficios y, puede, que para lo que se busque el beneficio sea obtener un provecho económico abusando de formas jurídicas.

En atención a lo anterior, la Corte ha resaltado que *"la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones tributarias, sino que por el contrario ha establecido un deber general de contribuir mediante el pago de tributos al financiamientode*

[43] COLOMBIA. Corte Constitucional. C-1060A/01: "Dentro del poder impositivo, por simple coherencia se entiende incluido el de exoneración, que confluye con el primero a delinear los contornos del tributo".

[44] COLOMBIA. Corte Constitucional. C-551-15.

los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad".[45]

Por lo mismo, no existen, respecto de las rentas exentas que aquí se eliminan, derechos adquiridos a conservar esos tratamientos preferenciales de manera indeterminada. La existencia de una norma que consagra un beneficio tributario en un impuesto de periodo anual constituye, por fuera del respectivo año gravable, una mera expectativa para el contribuyente que ha accedido a ese tratamiento.

Por otro lado, la jurisprudencia constitucional ha señalado que, si bien no existe un derecho a conservar un tratamiento tributario especial, el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación, lo cual consiste, por ejemplo, (i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma (C-007-02).

En atención a lo anterior y conforme se explica más adelante, las rentas exentas que desaparecen mantendrán vigencia durante 2017, para asegurar que los contribuyentes cuenten con un tiempo razonable para ajustarse al nuevo esquema de tributación. Al lado de lo anterior, la propuesta conserva la carga tributaria de los contribuyentes que habían hecho inversiones importantes para acceder a una renta exenta; para ello, se elimina la renta exenta y se dispone que en adelante estos contribuyentes tributarán a una tarifa del 9%, equivalente a la carga tributaria que hoy pagan por concepto del CREE.

2. Además de lo anterior, hay ciertas rentas que son exentas y que, por restricciones supranacionales o constitucionales, no es posible gravarlas. Como, por ejemplo: i) la renta exenta asociada a la fluctuación de la reserva matemática de las entidades aseguradoras asociadas a los recursos de la seguridad social y, ii) las rentas exentas de la CAN. Otras rentas, como lo son los ingresos asociados a los créditos para la adquisición de VIS y VIP, y la enajenación de propiedad raíz para el desarrollo de dichos proyectos, conservan su carácter de rentas exentas, en atención al impacto que pueden tener en la economía colombiana.

3. En vista de lo anterior, todas las demás rentas exentas, la mayoría de las cuales expiraban en una fecha cierta, quedarán gravadas a la tarifa general del impuesto sobre renta y complementarios, a partir del año gravable 2017. Dichas rentas son:

• Venta de energía eléctrica generada con base en recursos eólicos, biomasa, o residuos agrícolas.

• Servicios de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado.

• Servicios de ecoturismo.

• Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales.

• Software desarrollado en Colombia.

• Rendimientos generados por la reserva de estabilización de rendimientos que constituyen las AFP.

• Recursos provenientes de donaciones en desarrollo del Protocolo de Montreal.

• Rentas de las Zonas Económicas de Exportación.

• Rentas por el arrendamiento de vivienda urbana por parte de sociedades especializadas.

4. Otro aspecto que también se encuentra ligado a la racionalización del impuesto sobre la renta y complementarios es la modificación a la forma en la que operan los beneficios tributarios otorgados por las inversiones realizadas en control y mejoramiento del medio ambiente, inversiones en investigación, innovación y desarrollo y donaciones a ciertos programas creados por las instituciones de educación superior, aprobados por el Ministerio de Educación, donaciones a entidades sin ánimo de lucro (ESAL) y entidades contempladas en los artículos 22 y 23 del ET.

De acuerdo con lo que señala el informe de la Comisión de Expertos, el beneficio se está reconociendo ya no como una sobre deducción, sino como un descuento del impuesto sobre la renta a cargo, sin que puedan exceder el 20% del mismo, en el respectivo año o período gravable. Adicionalmente, en el caso de las inversiones por control y mejoramiento de medio ambiente, inversiones en investigación, innovación y desarrollo, se mantiene la posibilidad de que deduzcan los gastos incurridos.

5. Siguiendo una de las recomendaciones de la Comisión de Expertos y de acuerdo con lo establecido por la Ley 1739 de 2014, el impuesto a la riqueza para las personas jurídicas no se modifica y, por ende, se genera y se paga por última vez el año 2017.

6. Otro aspecto de la reforma implementada por la Ley 1607 de 2012, fue la reducción de la tarifa del impuesto complementario de ganancias ocasionales tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, ya que generó los incentivos adecuados para que esas rentas fueran declaradas sin tener que incurrir en complejos esquemas de planeación tributaria. Todo lo anterior, ha llevado al Gobierno a mantener el esquema actual.

7. El mecanismo de calcular la renta líquida con base en el rendimiento del patrimonio (i.e. renta presuntiva) se mantiene, y acogiendo lo propuesto por la Comisión de Expertos, se propone elevar la tarifa al 4%.

2.2.1.3 El Estatuto Tributario está desconectado de la nueva contabilidad

2.2.1.3.1 Historia

Antes de la expedición de la Ley 1314 de 2009, el Decreto 2649 de 1993 reglamentaba la contabilidad en general y consagraba los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Adicionalmente, existían numerosos planes de cuenta; sin embargo, el de comerciantes era aquel contemplado en el Decreto 2650 de 1993. Ahora bien, la vinculación entre el derecho tributario y la contabilidad es innegable y se ha dado a través de los siguientes mecanismos:

1. Remisión tácita de las normas tributarias a las normas contables: en virtud de este primer mecanismo, en caso de que se presentara algún término o concepto que no estuviere definido en la misma ley tributaria, era dable, siguiendo los criterios generales de interpretación de la ley previstos en el Código Civil, acudir a la contabilidad para esclarecer su significado. Por ejemplo, al estudiar el impuesto sobre la renta, es posible ver que el Estatuto Tributario caracteriza los ingresos que se consideran realizados para efectos fiscales; pero

[45] COLOMBIA. Corte Constitucional. C-508/06.

el concepto de ingresos no está definido en la ley tributaria.

2. Remisión expresa de las normas tributarias a las normas contables: de acuerdo con este segundo mecanismo, existen situaciones en las cuales la ley tributaria opta por acudir directamente a la contabilidad. Este es el caso, por ejemplo, del artículo 775 del ET que contempla la prelación de los libros de contabilidad del contribuyente frente a la declaración de renta en caso de incompatibilidad.

3. La contabilidad como mecanismo de prueba: el tercer mecanismo a través del cual interactúan la contabilidad y la tributación es en el marco del proceso de determinación contencioso del tributo. En efecto, de conformidad con lo previsto en el artículo 772 del Estatuto Tributario, "*los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma*".

4. La intromisión de la tributación en la contabilidad: el último mecanismo a través del cual interactúan la contabilidad y la tributación, es a través de las intromisiones de las reglas fiscales en las normas contables. Esta situación se presenta cuando la norma fiscal prescribe determinado tratamiento contable para cierto fenómeno económico. El ejemplo clásico de esta situación es el tratamiento tributario del leasing previsto en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario. Ahora bien, es importante tener presente que este mecanismo de interacción entre la contabilidad y la tributación ha perdido vigencia a partir de lo previsto en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012. Además de lo anterior, con ocasión de la expedición de los nuevos marcos técnicos de información financiera, en Colombia se presenta el principio de independencia entre las normas contables y las normas fiscales.

2.2.1.3.2 Propuesta de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria

En materia de impuesto sobre la renta de personas jurídicas, la propuesta de la Comisión de Expertos consiste en: "*Crear un nuevo impuesto a las utilidades empresariales IUE, que grave las utilidades de las empresas provenientes de todas sus operaciones realizadas en el año. Este impuesto sustituye al impuesto sobre la renta y complementarios, CREE y su sobretasa, y todos los beneficios contenidos en ellos."* A la utilidad así obtenida, antes de impuestos, se le harían dos tipos de ajustes; a saber, i) unos ajustes que "*buscan asegurar un tratamiento uniforme en áreas en las que las normas NIIF permiten discrecionalidad, como ocurre con la valoración de activos y las provisiones.";* ii) *"[o]tros ajustes que limitan la utilización para fines fiscales de pagos que no tienen relación de causalidad con la generación de utilidades o que son de difícil control, así como figuras utilizadas con claros fines de elusión tributaria."*

Después de analizar con detenimiento la propuesta, y discutirla con diferentes actores, el Gobierno nacional llegó a la conclusión de que adoptarla en los términos planteados por la Comisión de Expertos, tendría ciertas dificultades; en particular: i) podrían gravarse situaciones que no han generado verdadera capacidad contributiva; ii) no existe en los nuevos marcos técnicos normativos una definición precisa del concepto de utilidad y; iii) los ajustes mencionados por la Comisión no estaban completamente identificados.

2.2.1.3.3 Alinear en la mayor medida posible el resultado contable y la renta líquida gravable, respetando los principios de legalidad y de capacidad contributiva.

Frente a la propuesta de la Comisión, diferentes actores mencionaron eventuales dificultades de cara al principio de legalidad del tributo contemplado en el artículo 338 de la Constitución. Con el fin de atender esta preocupación se optó en la presente propuesta por adoptar el modelo de conexión formal. Este modelo "*consiste en que las decisiones o juicios contables, es decir, las decisiones relativas a la valoración, calificación e imputación temporal de los hechos económicos realizadas por el sujeto pasivo en su balance mercantil, tienen, en principio, que ser mantenidas en la determinación del beneficio imponible, cesando esta vinculación únicamente cuando la norma tributaria lo prevea expresamente.*" En línea con lo anterior, la adopción del modelo de "conexión formal", "*no significa, no obstante, necesariamente una coincidencia absoluta entre beneficio mercantil (o resultado contable) y beneficio imponible.*"[46]

Al adoptar lo que la doctrina ha denominado el modelo de conexión formal, lo que se pretende es mostrar que la información contable es útil para medir la realidad económica de las empresas y, con algunos ajustes, medir su capacidad contributiva.

Todo lo anterior, deriva en menores costos de cumplimiento y facilidad en el acceso a la información. Así, con la alineación del Estatuto Tributario con los nuevos marcos técnicos contables el contribuyente no deberá mantener una contabilidad bajo el Decreto 2649 de 1993, ya que solo deberá llevar contabilidad bajo NIIF y la conciliación contable- tributaria. Por lo anterior, se logra disminuir los costos de cumplimiento para el contribuyente y los de fiscalización para la Administración Tributaria.

En este orden de ideas, la propuesta que aquí se incorpora define todos los elementos esenciales del tributo, en particular la base gravable, pero teniendo en cuenta la información preparada con base en los marcos técnicos normativos contables. Con el fin de proteger la capacidad contributiva y no gravar lo que en el pasado se conocían como las valoraciones contables, en el texto mismo de la ley se señalan excepciones frente a la información contable, que aseguran que solo sean objeto de gravamen los hechos económicos que dan lugar al hecho generador del impuesto. Debido a la especificidad de los ajustes que se proponen, los mismos serán explicados de manera general en el apartado siguiente y desarrollados con mayor detalle en la explicación del articulado anexa a este documento.

Aunando a lo anterior, se observó que el actual Estatuto Tributario está estructurado partiendo del reconocimiento de los ingresos, costos y gastos para los obligados a llevar contabilidad, bajo el concepto de causación. Este concepto se encuentra incorporando bajo el nuevo concepto del "Devengo o Acumulación" en los nuevos marcos técnicos contables. Bajo este nuevo contexto se consideró necesario actualizar las normas del Estatuto Tributario, con el objetivo de incorporar nuevos conceptos y técnicas procedentes de

[46] AGUIAR, N. Tributación y contabilidad internacional, alineación de sus bases. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2016, Bogotá, Colombia.

la normativa financiera, considerando ciertas excepciones y limitaciones a dichos conceptos y técnicas, en cumplimiento de la política fiscal. Dichas excepciones y limitaciones serán detalladas más adelante.

2.2.1.3.4 Ajustes a la contabilidad para llegar a lo fiscal

Como se ha señalado, la propuesta que aquí se incorpora no modifica el hecho generador del impuesto de renta. Con el propósito de simplificar el cumplimiento de la obligación tributaria y de acercar el impuesto a la realidad de las empresas responsables, se hace referencia a las normas NIIF para la determinación del impuesto y se incluyen una serie de disposiciones que ajustan los efectos fiscales de las normas contables.

Así, el punto de partida común, tanto para la tributación como para la contabilidad, es la existencia de un hecho económico. Sin embargo, la tributación, por regla general, no contempla con el nivel de detalle de la contabilidad reglas de reconocimiento y medición. Por lo anterior, corresponde a la tributación tomar el insumo otorgado por la contabilidad y darle los efectos fiscales correspondientes, de acuerdo con la política fiscal. Estas diferencias, como ya ha sido mencionado, se verán reflejadas contablemente en el cálculo del impuesto diferido. Es decir, el punto de conexión entre la contabilidad financiera y la contabilidad fiscal, es lo que se conoce como el impuesto diferido.

i) Con respecto a los Ingresos:

• El concepto de 'causación' y de 'devengo'

La normativa tributaria del Impuesto al Renta y Complementarios ha mantenido el concepto de 'causación' para la realización del ingreso, mediante el cual, se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

No obstante, considerando que la normativa tributaria toma como referencia a los ingresos que un contribuyente registra en su contabilidad financiera en las normas financieras el concepto de 'causación' es inexistente. El concepto actualmente vigente para el registro contable de un ingreso es la 'base de acumulación' o 'devengo'.

De acuerdo con la NIC 1 – Presentación de Estados Financieros o la Sección de las NIIF Completas (o la Sección 2 en la NIIF para las PYMES), cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos.

De conformidad con el Marco Conceptual de las NIIF, la contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa *en los periodos en que esos efectos tienen lugar*, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

Por tal motivo, dentro de las propuestas de reforma, se sugiere utilizar el concepto actualizado de 'devengo' en lugar del concepto de 'causación' para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios. De esta forma, no se genera un paralelismo entre los conceptos utilizados en la norma financiera y los utilizados en la normativa tributaria para la realización del ingreso.

Es necesario indicar que si la realización (tributación) del ingreso para fines fiscales se basa en el 'devengo', dicho concepto es más amplio que el concepto de 'causación'. Es por ello también que, dentro de la propuesta de reforma, se han considerado nuevas excepciones de carácter temporario y permanente al gravamen de ciertos ingresos contables, que se describirán a continuación.

• Transacciones que incorporan un componente de financiación implícito

De acuerdo con la NIC 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias (o la Sección 23 en la NIIF para las PYMES) y la NIC 39 – Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (o la Sección 11 en la NIIF para las PYMES), eventualmente una transacción puede incorporar un componente de financiación. Se puede generar una transacción de financiación cuando el cobro por la venta va más allá de los términos normales del crédito. En dicho caso, el contribuyente, en su contabilidad, deberá registrar su ingreso en la venta al valor presente del cobro futuro. La diferencia entre el valor presente y el valor nominal del cobro futuro, deberá ser reconocida como un ingreso financiero en la contabilidad a lo largo del plazo de crédito.

No obstante, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, el contribuyente tributará el ingreso por el valor nominal del cobro futuro (y no por el valor presente). Es decir, el contribuyente tributará su ingreso en la venta por el valor total (valor nominal), como normalmente lo venía haciendo con la normativa tributaria vigente. Cuando en la contabilidad, de acuerdo con las normas financieras, se tenga que reconocer el ingreso financiero a lo largo del plazo del crédito, dicho ingreso no deberá ser tributado (puesto que el contribuyente ya tributó el valor nominal originalmente).

Cabe indicar que, en la normativa tributaria actualmente vigente en Colombia, no se brindan reglas para el tratamiento fiscal de las transacciones que incorporan un componente de financiación implícito.

• Ingresos por mediciones 'a valor razonable menos los costos de venta' de activos biológicos (i.e. plantas y animales)

De acuerdo con la NIC 41 – Agricultura (o la Sección 34 en la NIIF para las PYMES), un activo biológico se define como un animal o planta vivos.

De conformidad con estas normas financieras, un contribuyente deberá medir sus activos biológicos al 'valor razonable menos los costos de venta' (por ejemplo: un valor de mercado) en cada fecha sobre la que reporte. En este sentido, una entidad puede reconocer un 'ingreso' en su estado de resultados simplemente por el crecimiento de su activo biológico, es decir, se trataría de una ganancia 'no realizada'.

Si bien dicho ingreso estaría 'devengado' en la contabilidad, la propuesta de reforma considera que, para fines fiscales, no será gravado sino hasta el momento de

la enajenación del activo biológico. Por tanto, se trata de una diferencia temporaria.

Esta exención, de carácter temporario, en el gravamen del ingreso contable, tiene como espíritu el cumplimiento del principio de 'capacidad contributiva' dentro de las propuestas de reforma.

Cabe indicar que, en la normativa tributaria actualmente vigente en Colombia, no se brindan reglas para el tratamiento fiscal de los ingresos por las mediciones a 'valor razonable menos los costos de venta' de los activos biológicos.

• Ingresos por mediciones a 'valor razonable' de propiedades de inversión y de instrumentos financieros.

De acuerdo con la NIC 40 – Propiedades de Inversión (o la Sección 16 en la NIIF para las PYMES) y la NIC 39 – Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (o la Secciones 11 y 12 en la NIIF para las PYMES), las propiedades de inversión y los instrumentos financieros, pueden ser medidos bajo el modelo del valor razonable en cada periodo (es decir, su valor contable puede ser actualizado a su valor de mercado, por ejemplo).

En dicha actualización del valor contable, se pueden generar ingresos en el estado de resultados, sin necesidad de que dichos activos hayan sido vendidos. Es decir, se devengan contablemente ingresos 'no realizados'.

De manera similar al tratamiento tributario propuesto para los activos biológicos, y en cumplimiento con el principio de 'capacidad contributiva', dichos ingresos por medición a 'valor razonable' en las propiedades de inversión y en los instrumentos financieros no serán gravados del Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta el momento de su enajenación.

Cabe indicar que, en la normativa tributaria actualmente vigente en Colombia, no se brindan reglas para el tratamiento fiscal de los ingresos por las mediciones a 'valor razonable' de las propiedades de inversión y de los instrumentos financieros.

• Ganancias por diferencias en el tipo de cambio.

De acuerdo con la NIC 21 - Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (o la Sección 16 en la NIIF para las PYMES), ciertas partidas en moneda extranjera deben ser convertidas a la moneda de presentación de los estados financieros. Aquello puede generar ingresos devengados en el estado de resultados, que no corresponden realmente a ingresos 'percibidos' (es decir, son 'no realizados').

En función de lo anterior, los efectos acumulados de dichas ganancias 'no realizadas' por diferencias en el tipo de cambio serán gravadas al momento de la recuperación o liquidación de la partida en moneda extranjera. Por lo tanto, se hizo necesario definir para efectos fiscales que la moneda funcional era el peso colombiano.

• Ganancias por la aplicación del método de la participación.

De acuerdo con la NIC 28 – Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos (o las Secciones 14 y 15 en la NIIF para las PYMES), las inversiones que otorgan al inversionista influencia significativa deben ser medidas utilizando el método de la participación (a veces conocido como 'valor patrimonial proporcional'). De acuerdo con la NIC 27 – Estados Financieros Separados, un contribuyente también puede optar por medir sus inversiones al método de la participación.

Este requerimiento de las normas financieras puede devengar ingresos en el estado de resultados, y dichos ingresos corresponderían, en realidad, a ingresos 'no realizados'. Por dicho motivo, los ingresos contables por la aplicación del método de la participación no serán objeto del Impuesto a la Renta y Complementarios.

• Distribución del precio de un contrato a los bienes y servicios comprometidos en el mismo y sobre las transferencias a título gratuito.

En las prácticas comerciales, se suelen suscitar ventas bienes y/o servicios 'en conjunto' o 'en combo'. Cuando en una única transacción se vendan en conjunto bienes o servicios distintos, el precio total de la transacción deberá distribuirse entre los diferentes bienes o servicios comprometidos utilizando sus precios de venta independientes (los precios utilizados cuando estos se venden por separado).

Para del Impuesto a la Renta y Complementarios, las transferencias a título gratuito son aquellas que, una vez transferidos los bienes o servicios comprometidos, no generan derechos y obligaciones remanentes entre las partes.

• Pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes.

En las prácticas comerciales, los contribuyentes suelen desarrollar programas de fidelización de clientes. De conformidad con la CINIIF 13 en las NIIF Completas (o la Sección 23 en la NIIF para las PYMES), un contribuyente puede registrar pasivos por ingresos diferidos (que representan obligaciones adquiridas con el cliente como parte del programa de fidelización).

Para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, la propuesta de reforma contempla que dichos pasivos por ingresos diferidos registrados en un periodo fiscal, serán reconocidos como ingresos gravados en el ejercicio fiscal siguiente o cuando se liquide la obligación (el pasivo), lo que suceda primero.

• Los ingresos registrados en otro resultado integral.

El otro resultado integral corresponde a un segmento que complementa al estado de resultados tradicional, para así obtener un 'resultado integral total del periodo'.

Para fines el Impuesto a la Renta y Complementarios, dichas ganancias que se registran para fines financieros, no serán objeto del Impuesto a la Renta y Complementarios, sino hasta el momento en que sean reclasificadas al estado de resultados o la enajenación del activo o pasivo que mantiene efectos acumulados procedentes del otro resultado integral.

ii) Con respecto a los Costos, Gastos y Pérdidas

• El concepto de 'devengo'.

La normativa tributaria del Impuesto al Renta y Complementarios ha mantenido el concepto de 'causación' para la realización de los costos y gastos, mediante el cual, se entiende causado cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

De manera análoga a la propuesta de reforma para el 'devengo' del ingreso para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, también se sugiere utilizar el concepto actualizado de 'devengo' en lugar del con-

cepto de 'causación' para los costos y gastos. De esta forma, no se genera un paralelismo entre los conceptos utilizados en la norma financiera y los utilizados en la normativa tributaria para la realización de los costos y gastos.

• Pérdidas por mediciones 'a valor razonable menos los costos de venta' de activos biológicos, costos de producción y depreciación de plantas productoras.

Por consistencia con el tratamiento tributario propuesto a los ingresos por medición al 'valor razonable menos los costos de venta' de activos biológicos, asimismo las pérdidas por este concepto no serán deducibles de Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta la enajenación del activo biológico.

Los costos de producción directamente atribuibles a la transformación del activo biológico no serán deducibles para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta el momento de su enajenación.

Una planta productora es una planta viva que:

i) se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas;

ii) se espera que produzca durante más de un periodo; y

iii) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por las ventas incidentales de raleos y podas.

Para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, el costo acumulado hasta que la planta productora alcance su madurez, deberá ser depreciado a lo largo de la vida útil. La vida útil deberá estar soportada por un informe preparado por un experto del sector.

• Pérdidas por mediciones a 'valor razonable' de las propiedades de inversión e instrumentos financieros.

Por consistencia con el tratamiento tributario propuesto a los ingresos por medición al 'valor razonable' de propiedades de inversión e instrumentos financieros, asimismo las pérdidas por este concepto no serán deducibles de Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta la enajenación de las propiedades de inversión e instrumentos financieros.

• Pérdidas por la aplicación del método de la participación.

Por consistencia con el tratamiento tributario propuesto a los ingresos por aplicación del método de la participación, asimismo las pérdidas por este concepto no serán deducibles de Impuesto a la Renta y Complementarios.

• Pérdidas por intereses implícitos.

De acuerdo con la NIC 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias (o la Sección 23 en la NIIF para las PYMES) y la NIC 39 – Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (o la Sección 11 en la NIIF para las PYMES), eventualmente una transacción puede incorporar un componente de financiación implícito (intereses implícitos). Se puede generar una transacción de financiación cuando se otorgan o reciben préstamos con un interés por debajo de la tasa de mercado. Si el contribuyente otorga un préstamo por debajo de la tasa de mercado, en su contabilidad, deberá registrar una pérdida financiera cuando contabiliza el préstamo por cobrar, que será equivalente a la diferencia entre el valor presente y el valor nominal del cobro futuro. Posteriormente, dicha diferencia se reversará como ingreso financiero en la contabilidad a lo largo del plazo de préstamo.

No obstante, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, el contribuyente no considerará deducible la pérdida contable generada en el reconocimiento del préstamo por cobrar, ni considerará gravado el ingreso financiero devengado en la contabilidad a lo largo del plazo de préstamo.

De manera análoga se procede cuando, en lugar de otorgar, se recibe un préstamo con un interés por debajo de la tasa de mercado. En ese caso, deberá registrar un ingreso financiero cuando contabiliza el préstamo por pagar, que será equivalente a la diferencia entre el valor presente y el valor nominal del pago futuro. Posteriormente, dicha diferencia se reversará como gasto financiero en la contabilidad a lo largo del plazo de préstamo. Tanto el ingreso financiero inicial, como el gasto financiero posterior, no serán considerados para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.

Cabe indicar que, en la normativa tributaria actualmente vigente en Colombia, no se brindan reglas para el tratamiento fiscal de las transacciones que incorporan un componente de financiación implícito.

• Costo y deterioros de los inventarios.

La normativa tributaria ha considerado el término 'activos movibles' para referirse a lo que sería considerado 'inventario' de acuerdo con la normativa financiera. En consecuencia, la propuesta de reforma considera el término 'inventario'.

En la propuesta de reforma, el concepto de costo del inventario se alinea con el que está contemplado en la NIC 2 – Inventarios (o Sección 13 en la NIIF para las PYMES).

Cuando un inventario sufre un deterioro parcial en su valor (es decir, una obsolescencia parcial), se propone que la pérdida contable registrada por dicho concepto no sea deducible de Impuesto a la Renta y Complementarios sino hasta el momento de su enajenación.

Adicionalmente, se propone que los inventarios que hayan sufrido un deterioro completo en su valor (es decir, una obsolescencia completa), sean deducibles de Impuesto a la Renta y Complementarios, siempre y cuando hayan sido destruidos y se mantengan los respectivos documentos probatorios. La entidad deberá informar a la DIAN anticipadamente sobre la destrucción de dichos inventarios.

• Costos por préstamos.

Dentro de la propuesta de reforma, se propone que el tratamiento tributario de los costos por préstamos (por ejemplo: los gastos financieros o por intereses), sea de conformidad a lo establecido por la técnica contable. La NIC 23 – Costos por Prestamos (la Sección 25 de la NIIF para las PYMES) establece los principios para la contabilización de los préstamos. En particular, cuando un activo cumple la definición de 'activo apto' (un activo que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial para que esté listo para su uso o venta), los costos por préstamos devengados deben ser capitalizados formando parte del costo de dicho activo (por ejemplo: bienes inmuebles que se construyen para destinarlos a la venta en el curso ordinario de las operaciones).

El control fiscal de los costos por préstamos (gastos financieros o por intereses) se realizará mediante las reglas de subcapitalización establecidas en la normativa tributaria.

• La definición de 'activos fijos' en la normativa tributaria.

De acuerdo con la normativa tributaria vigente en Colombia, son 'activos fijos' o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenen dentro del giro ordinario de los contribuyentes. De acuerdo con las definiciones contempladas en la normativa financiera, esta definición de 'activo fijo' correspondería a un activo diferente de 'inventarios'. Cabe destacar que el término 'activo fijo' no se utiliza en la normativa financiera.

Por este motivo, en la propuesta de reforma, el término 'activo fijo' ha sido reemplazado por los nombres de otros activos (diferentes de inventarios), tales como: propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta, activos intangibles, entre otros.

• Costo y depreciación de propiedades, planta y equipo.

En la normativa tributaria vigente, no se establece un concepto de costo para 'propiedades, planta y equipo', ya que utiliza el término 'activo fijo' – indefinido en la normativa financiera.

En la propuesta de reforma, se considera como costo aquel que tenga que ser registrado en la contabilidad de conformidad con la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo (o la Sección 17 en la NIIF para las PYMES), a excepción de la estimación inicial de los costos por desmantelamiento y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el activo, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.

La depreciación será de conformidad con lo establecido en la técnica contable. Es decir, la norma tributaria acepta el método de depreciación, la vida útil y el valor residual obtenidos bajo la aplicación de las NIIF (según su esencia económica). No obstante, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, para reconocer como deducible el gasto por depreciación se proponen porcentajes máximos anuales, dependiendo de la clase de activo.

• Costo y medición de las propiedades de inversión.

En la normativa tributaria vigente, no se establece un concepto de costo para 'propiedades de inversión', ya que utiliza el término 'activo fijo' – indefinido en la normativa financiera.

En la propuesta de reforma, se considera como costo aquel que tenga que ser registrado en la contabilidad de conformidad con la NIC 40 – Propiedades de Inversión (o la Sección 16 en la NIIF para las PYMES), para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.

Cuando una propiedad de inversión se mide bajo el modelo de costo en la contabilidad, la depreciación será de conformidad con lo establecido en la técnica contable. Es decir, la norma tributaria acepta el método de depreciación, la vida útil y el valor residual obtenidos bajo la aplicación de las NIIF (según su esencia económica). No obstante, para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios, para reconocer como deducible el gasto por depreciación, la propiedad de inversión deberá generar su correspondiente renta gravada.

Esto es debido a que las propiedades de inversión, por definición, son terrenos o edificios utilizados para el arrendamiento a terceros o la obtención de apreciaciones de capital (plusvalías). Por tanto, eventualmente, puede que dicho activo no genere rentas gravadas, y por ende, en la misma proporción no debería ser deducible de Impuesto a la Renta y Complementarios su correspondiente gasto por depreciación.

• Costo y deterioros de los activos no corrientes mantenidos para la venta.

En la propuesta de reforma, se considera como costo aquel que tenga que ser registrado en la contabilidad de conformidad con la técnica contable (dependiendo de la naturaleza del activo no corriente), para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.

Cuando, de acuerdo con la NIIF 5 – Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas, un activo no corriente califica como 'mantenido para la venta', puede ser deteriorado en su valor. Las pérdidas por deterioro en estos casos no serán deducibles de Impuesto a la Renta sino hasta el momento de su enajenación.

• Costo y deterioros de los activos intangibles.

De conformidad con la técnica contable, una entidad puede obtener activos intangibles por diferentes causas. A continuación, se describen dichas causas y la respectiva propuesta de la medición del costo para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios:

i) Obtenidos por adquisición separada: se propone que el costo sea el mismo establecido en la NIC 38 – Activos Intangibles.

ii) Obtenidos mediante una combinación de negocios: se propone que el costo de los activos intangibles identificables y de la plusvalía resultante sea de conformidad con lo establecido en la NIIF 3 – Combinaciones de Negocios.

iii) Obtenidos mediante una subvención del gobierno: se propone que el costo sean los valores nominales simbólicos directamente atribuibles a la obtención del activo intangible, de acuerdo a lo permitido en la NIC 20 - Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

iv) Obtenidos mediante una permuta de activo: se propone que el costo del activo intangible reconocido sea igual al costo del activo entregado o permutado.

v) Obtenidos mediante un acuerdo de concesión de servicios: se propone que el costo sea basado en todos los costos incurridos necesarios para comenzar a prestar el servicio estipulado en el acuerdo de concesión.

vi) Generados internamente (formados): se propone que el costo de dichos activos sea 'cero', de conformidad con lo también establecido en la NIC 38 – Activos Intangibles.

Una vez reconocido el costo para fines fiscales (costo fiscal) dependiendo de cada situación, a continuación, se describen las propuestas de amortización para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios:

i) Obtenidos por adquisición separada: se propone que el plazo de amortización sea el establecido en la

NIC 38 – Activos Intangibles o en un plazo de 5 años, el que resulte mayor.

ii) Obtenidos mediante una combinación de negocios: Para los activos intangibles identificables obtenidos producto de la combinación de negocios, se propone que el plazo de la amortización sea de conformidad con la técnica contable o en un plazo de 5 años, el que sea mayor. La plusvalía o *goodwill* resultante no será deducible para fines del Impuesto a la Renta y Complementarios.

iii) Obtenidos mediante una subvención del Gobierno: se propone que el plazo de amortización sea según lo establecido en la técnica contable o en un plazo de 5 años, el que sea mayor.

iv) Obtenidos mediante una permuta de activo: se propone que el plazo de amortización sea según lo establecido en la técnica contable o en un plazo de 5 años, el que sea mayor.

v) Obtenidos mediante un acuerdo de concesión de servicios: se propone que el plazo de amortización sea según el plazo del acuerdo de concesión o en un plazo de 5 años, el que sea mayor.

vi) Generados internamente (formados): debido a que no tienen costo fiscal, tampoco serán objetos de amortización para fines fiscales.

2.2.1.3.5 Preservar la independencia entre lo contable y lo fiscal: consideraciones constitucionales

Las modificaciones que aquí se proponen para la determinación del impuesto suponen un cambio, ampliamente explicado, en la interacción entre las normas contables y las tributarias. Esta propuesta contribuye a la simplicidad del tributo y a garantizar la capacidad contributiva de los sujetos pasivo, pues la base imponible se acerca más a la realidad empresarial.

Es relevante señalar que la propuesta guarda plena consonancia con la jurisprudencia constitucional sobre el principio de legalidad tributaria y el principio de certeza. Los elementos esenciales del tributo están claramente definidos en la ley y los ajustes a la determinación de la base gravable respetan el precedente jurisprudencial que la Corte Constitucional ha desarrollado de manera estable.

En primer lugar, en C-690 de 2003 la Corte Constitucional a preció que la reserva de ley en materia tributaria admite en todo caso algunas remisiones a normas de carácter reglamentario, cuando primen consideraciones de orden técnico. Es precisamente el caso de las propuestas que aquí se incorporan, que hacen referencia a las normas contables para asuntos que están descritos con suficiente certeza en los reglamentos técnicos.

Al respecto dijo la Corte:

"No obstante el señalamiento de los anteriores criterios, conforme a los cuales, en desarrollo del principio de legalidad en materia tributaria, corresponde a las corporaciones de elección popular definir de manera clara e inequívoca todos los elementos del tributo, sin que sobre la materia quepa remisión al reglamento, la Corte, en la aplicación del principio a situaciones concretas, ha identificado unas limitaciones a la extensión del mismo que, en general, pueden encuadrarse dentro de consideraciones de razonabilidad y proporcionalidad en su interpretación, y conforme a las cuales, por un lado, no toda dificultad interpretativa de las normas que crean un tributo conduce a su inconstitucionalidad, y por otro, resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos. (…)

A su vez, en relación con las remisiones a la Administración en las normas que crean tributos, la Corte, en diversas oportunidades ha señalado que ello es posible, sin violar el principio de legalidad del tributo, cuando existan razones de orden técnico o administrativo que lo hagan indispensable.

(…) la Corte en la Sentencia C-597 de 2000 señaló que '... resultaría contrario a la técnica del procedimiento tributario exigir que la ley, el acuerdo o el reglamento, más allá de la fijación de la base de cobro del gravamen, entren a detallar en cada caso concreto la suma sobre la cual el mismo habrá de liquidarse, ya que en esta operación deben tenerse en cuenta variables económicas que escapan al rigorismo propio de esos actos jurídicos y a la determinación política del tema, lo cual se encuadra dentro del principio de legalidad tributaria que establece el artículo 338 de la Carta Política.'

Así, solo la determinación política de los elementos del tributo estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad, al paso que las variables económicas que inciden sobre los mismos, son susceptibles de un tratamiento menos restringido. (…)

En materia de remisiones en la ley tributaria, entonces, se tiene que conforme a la jurisprudencia constitucional, la determinación de los elementos del impuesto contenidos en la ley puede quedar librada a la actividad de entidades administrativas cuando en un análisis de razonabilidad se pueda concluir que no es posible que la determinación que se deja a la administración se cumpla por el propio legislador." (Subrayado fuera de texto).

El segundo pronunciamiento que es relevante para este asunto es la Sentencia C-121 de 2006, en la que se resolvió la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 32[47] y 35[48] (parciales) de la Ley 14 de 1983, compilados como artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986[49] por el supuesto *"desconocimiento directo de dos principios superiores: uno, el de certeza de la obligación tributaria, recogido en el primer inciso del artículo 338 superior, que persigue que todos los elementos del vínculo impositivo estén previstos en la ley; y otro, el de unidad nacional a que se refiere el artículo 1° de la Constitución"* (Subrayado fuera de texto).

En el parecer del demandante, la señalada violación devenía de *"la ausencia de reglas claras para la*

47 El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 establece que "[e]l Impuesto de Industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos." (Subrayado fuera de texto).

48 El artículo 35 de la Ley 14 de 1983 señala que "[s]e entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta ley, como actividades industriales o de servicios." (Subrayado fuera de texto).

49 También conocido como Código de Régimen Municipal.

determinación del hecho generador" del impuesto de industria y comercio, por: i) la ausencia de reglas claras de territorialidad que impedía "*determinar en forma precisa el sujeto activo del impuesto"* y ii) la indeterminación producto de la remisión que la ley tributaria hace al Código de Comercio para definir la actividad comercial.

Así las cosas, en aras de resolver si los artículos demandados *"son tan imprecisos e indeterminados, que su oscuridad es invencible y por lo tanto inconstitucional, al no responder a la exigencia de certeza que formula la Carta en su artículo 338, a la de uniformidad del régimen tributario que se derivaría de la forma de Estado unitaria adoptada por la Constitución, y a la de justicia y equidad en la distribución de las cargas tributarias que prescribe el canon 95 superior",* la citada Corporación realizó un recuento jurisprudencial sobre los principios de: i) legalidad y de certeza tributaria, ii) de equidad del sistema tributario y, iii) de soberanía tributaria de los entes territoriales.

La Corte concluyó que no vulnera la Constitución la remisión a reglamentos técnicos para la determinación de un elemento esencial del tributo, pues no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella. Al respecto dijo la Corte:

"3.1 El principio de legalidad tributaria. (…) en no pocas ocasiones han sido demandadas normas que establecían gravámenes, acusadas por no determinar clara o directamente los elementos del tributo, y en todos esos casos la Corte ha recordado que el mencionado principio, derivado del de representación democrática, implica que sean los órganos de elección popular -y no otras autoridades o personas- quienes directamente se ocupen de señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de la obligación tributaria, pues esta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior (…). Solo excepcionalmente, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, este mismo artículo de la Carta autoriza que se atribuya la competencia de fijarla a otras autoridades, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo se fije el sistema y el método para determinarla.

3.2 El principio de certeza del tributo. (…) del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo (…). Conforme este principio no basta con que los órganos colegiados de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que, además, es menester que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo, pues de lo contrario no solo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas 'se permiten los abusos impositivos de los gobernantes', o se fomenta la evasión (…).

(…) el principio de certeza del tributo hace que la ambigüedad y confusión de las expresiones que se utilicen en la descripción de los elementos del tributo pueda conducir a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos respectivos, pero únicamente cuando dicha falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica. (…)

(…) a pesar de que los principios de legalidad y certeza del tributo exigen que la ley, las ordenanzas y los acuerdos fijen directa y claramente los elementos del gravamen, la Corte ha explicado que esta exigencia no se opone al carácter general y abstracto de las normas tributarias, a las cuales les compete definir con ese carácter tales elementos, sin que sea necesario describir ni particularizar todos los supuestos de hecho que hipotéticamente podrían caer bajo el señalamiento general de las disposiciones. (…)

Así pues, de las anteriores conclusiones jurisprudenciales relativas a los principios de legalidad y certeza de la obligación tributaria, se extrae lo siguiente (…): (i) son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias, pues esta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior; (ii) al establecer los elementos del tributo, es menester que la ley, las ordenanzas o los acuerdos determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo; (iii) solo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria; (iv) el requisito de precisión y claridad las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas; (v) no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella.

6. Examen de constitucionalidad del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 198 del Decreto 1333 de 1986.

(…) el estudio literal de la norma parcialmente acusada indica lo siguiente: el legislador señaló que se entendían por actividades comerciales, (i) 'las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor'; y (ii) 'las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este decreto, como actividades industriales o de servicios'. Es decir, el legislador primero presentó una definición de lo que entendía por actividades comerciales, que luego complementó con la remisión al Código de Comercio. Además, dejó en claro que aquellas actividades que puedan ser calificadas como industriales o de servicio, no son actividades comerciales. (…).

Ahora bien, la Corte admite que 'las demás' actividades comerciales que define el Código de Comercio no constituyen una lista taxativa o cerrada; sin embargo, en modo alguno estima que esa circunstancia devenga en la inconstitucionalidad de la norma acusada, que remite a ese Estatuto. Lo anterior por cuanto dicha remisión constituye tan solo una pauta adicional a otras que, como se vio, emanan de la norma bajo examen interpretada literal, histórica, teleológica y sistemáticamente. (…) Por lo demás, no resulta en modo alguno lógico ni razonable exigir al legislador que enumere todas las actividades comerciales que satisfacen o pueden llegar a satisfacer las necesidades de intermediación de bienes y servicios de la comunidad, más si se tiene cuenta la versatilidad con la que evolucionan las costumbres sociales al respecto.

Así pues, la Corte estima que norma parcialmente acusada, correctamente interpretada, proporciona pautas generales suficientes que permiten establecer qué actividades pueden ser calificadas como comerciales para efectos de ser gravadas con el impuesto de industria y comercio. En este sentido responde adecuadamente a las exigencias del principio de legalidad y certeza del tributo, pues como anteriormente se reseñó, la jurisprudencia de esta corporación ha sentado que '(l)os hechos gravables, los sujetos activos y pasivos, la base gravable y las tarifas de los impuestos pueden no estar determinados en la respectiva disposición, pero ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo'." (sic) (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, mediante Sentencia C-1018 de 2012 se resolvió la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 4[50] (parcial) de la Ley 1314 de 2009, en la que se atendió el siguiente problema jurídico: *"¿Vulnera el principio de legalidad en materia tributaria –artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política–, la expresión demandada del artículo 4º de la Ley 1314 de 2009, al prescribir que las normas dictadas por las autoridades en desarrollo de dicha ley 'tendrán efectos impositivo' cuando las leyes tributarias 'no regulen la materia'?"* Al respecto, la citada Corporación manifestó:

"5.1.2. La estructura normativa a la que se integra el enunciado acusado, parte de un supuesto múltiple: (i) la existencia de normas reglamentarias, contables y financieras, expedidas en desarrollo de la Ley 1314/09; (ii) la remisión expresa a ellas por cuenta de leyes tributarias; (iii) la inexistencia de leyes tributarias que regulen determinadas materias contables y financieras de impacto fiscal. A su vez, la consecuencia jurídica ordenada por la disposición impugnada es el 'efecto impositivo' de tales normas reglamentarias, ya sea que la propia ley tributaria se lo otorgue expresamente –supuesto (ii)– o que la misma ley tributaria no regule un aspecto desarrollado por los reglamentos contables y financieros –supuesto (iii)–. Así, el primer asunto a resolver es el alcance de la expresión 'efecto impositivo', para poder concluir si la expresión demandada vulnera la reserva legislativa en materia tributaria (…).

5.2.6. (…) el 'efecto impositivo' establecido en el artículo 4º de la Ley 1314/09, significa que los reglamentos contables y financieros dictados en su desarrollo, pueden aplicarse en función de aportar elementos administrativos para poder concretar las obligaciones tributarias definidas por el legislador (…).

5.3.5. Dichas normas tendrán 'efectos impositivos', en la medida que al reflejar las operaciones económicas de las empresas, permitan mediante la aplicación de normas tributarias definidas previamente por el Legislador, brindar soportes contables y financieros para concretar las obligaciones fiscales de los contribuyentes. (…) Es en esta línea que debe entenderse el artículo 4º, cuando se refiere al 'efecto impositivo' que tendrán las normas contables y de información financiera que se expidan. No se trata de mandatos que establezcan impuestos, contribuciones o tasas, sino de reglamentos de apoyo a la gestión tributaria que pueden permitir la cuantificación de los gravámenes fiscales en el marco de la legislación tributaria.

5.3.6. Adicionalmente, la potestad impositiva reservada al Legislador está circunscrita a la determinación de los aspectos esenciales y definitorios de los tributos y de la obligación tributaria, no estando obligado a regular íntegramente la materia. Y la autoridad gubernamental se encuentra habilitada constitucionalmente para fijar, incluso algunos aspectos fiscales necesarios para la determinación de la liquidación de los tributos, sin que el reglamento se constituya en fuente autónoma de deberes, obligaciones o limitaciones de los ciudadanos.

5.3.7. De lo antes expuesto y del examen del contenido de la Ley 1314/09, encuentra la Corte que el Legislador al regular los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información y conferir efectos impositivos a dichos reglamentos, no otorgó potestad tributaria a la administración, en tanto existe reserva de ley en esa materia y por cuanto los reglamentos no tienen dicho alcance." (Subrayado fuera de texto).

A partir de lo reseñado, la Corte Constitucional concluyó que *"[n]o se vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria, cuando una ley de intervención del Estado en la economía establece que las disposiciones que el Presidente de la República y sus agentes expidan en su cumplimiento, sobre contabilidad e información financiera, tendrán 'efecto impositivo', en tanto dicha ley no faculta al Presidente de la República para imponer tributos, ni modificarlos a través de algún tipo de habilitación legal."* (Subrayado fuera de texto).

En conclusión, el principio de legalidad en materia tributaria, consagrado en los artículos 150 numeral 12[51] y 338[52] de la Constitución Política, exige que sean los organismos de representación popular –especialmente el Congreso de la República– y no otra autoridad pública, quienes dispongan la creación de gravámenes fiscales[53] partiendo de la máxima según la cual no hay tributo sin representación.

---

50 El artículo 4° de la Ley 1314 de 2009 –por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia– dispone en su inciso 1° que *"[l]as normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia"* (Subrayado fuera de texto). Conviene recordar al respecto que el artículo 1° ibídem asigna en cabeza del Presidente de la República *"y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente ley" intervenir la economía, limitando la libertad económica, "para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas."* (Subrayado fuera de texto).

51 El numeral 12 del artículo 150 superior señala como una de las funciones del Congreso de la República "[e]stablecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley".

52 El inciso 1° del artículo 338 superior indica que "[e]n tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos." (Subrayado fuera de texto).

53 Lo que se traduce a su vez en el aforismo "*nullum tributum sine lege*".

Ahora bien, es preciso comprender que el principio en comento no es de carácter absoluto ya que, por lo menos en lo que a la determinación de los elementos esenciales del tributo[54] se refiere, si bien se demanda del legislador definirlos con certeza, so pena de inconstitucionalidad, no es menos cierto que dicha labor debe encuadrarse en parámetros de razonabilidad.

De lo antepuesto se desprende, entonces, la posibilidad de que algunos de los referidos elementos sean identificables vía remisión legal, ante circunstancias de orden técnico o administrativo que así lo exijan, a partir del ejercicio de la potestad reglamentaria en cabeza del Presidente de la República, de la actividad de ciertas entidades administrativas, o de una referencia, pauta o directriz contenida en la misma norma.

Al respecto, en la jurisprudencia constitucional se ha reconocido que el principio de legalidad –en concreto, la certeza de la obligación tributaria– no se opone al carácter general y abstracto de las normas tributarias, motivo por el cual no puede pretenderse que en la ley se individualicen todos los supuestos de hecho que, hipotéticamente, podrían caer en su órbita de aplicación, más aun sí se advierte que muchas de las situaciones que busca regular la ley obedecen a hechos sociales, económicos o políticos que mutan constantemente.

Por tanto, resulta evidente que no se viola el principio de legalidad cuando en la norma tributaria se dispone una remisión a otra disciplina como la contabilidad, particularmente cuando ha sido la propia Corte Constitucional la que ha reconocido que los reglamentos contables y financieros, expedidos por el Estado[55] en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, pueden coadyuvar en la concreción de las obligaciones tributarias, en tanto los aspectos esenciales del tributo y de la obligación tributaria hayan sido previamente definidos por el legislador.

Lo anterior resulta igualmente predicable de las omisiones en la norma tributaria, toda vez que el artículo 4° *ibídem* consagra que *"[l]as normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia"* (subrayado fuera de texto), habiendo sido declarado exequible esto último en la Sentencia C-1018 de 2012.

Así las cosas, ya que una de las innovaciones que se proponen en el impuesto sobre la renta y complementario es la remisión a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), contenidas en los Decretos 2706 y 2784 de 2012 y 3022 de 2013[56], para efectos de la medición de la base gravable, y no ya a COLGAAP[57], es de concluir que tal modificación se ajusta a la Constitución Política de conformidad con lo expresado jurisprudencialmente.

2.2.1.3.6 Adopción de los nuevos marcos técnicos normativos contables

Un aspecto que merece especial atención es la forma en la que se adoptan los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera en Colombia.

Lo primero que se debe mencionar es que los nuevos marcos técnicos normativos fueron expedidos por mandato de la Ley 1314 de 2009. En efecto, por mandato dicha ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente de la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la Ley (Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo –organismos de regulación– y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública –organismo de normalización–) intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacional o extranjeras.

Con tal finalidad, y en atención al interés público, la Ley 1314 de 2009 ordena que se expidan normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información en los términos contemplados en los artículos 6°, 7° y 8°. De conformidad con el artículo 6° las autoridades de regulación son los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo (en adelante los Ministerios) y el organismo de normalización es el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). La forma en la que opera el debido proceso, es que el CTCP observando los lineamientos del artículo 8° formula propuestas de proyecto de normas que somete a consideración de los Ministerios. Este proceso se caracteriza por tener una amplia discusión a través de diferentes foros y mecanismos. Una vez el CTCP ha elaborado su propuesta, los Ministerios tienen plena autonomía para acoger, total o parcialmente las propuestas del CTCP. Sin embargo, los criterios que los Ministerios deben tener en cuenta para la adopción de las normas, se encuentran desarrollados en el artículo 7° de la Ley 1314 de 2009.

Visto lo anterior, es forzoso concluir que la intervención de la economía que hace el Estado bajo la dirección del Presidente de la República no obedece a criterios arbitrarios o caprichosos. Por el contrario, dicho ejercicio se hace en los precisos términos que el legislador tuvo en cuenta y plasmó en la Ley 1314 de 2009.

2.2.1.3.7 Altos costos de cumplimiento y fiscalización

De igual manera, la convergencia de un estándar de contabilidad a otro ha representado altos costos de cumplimiento. Esto, teniendo en cuenta que el contribuyente debería mantener los libros de contabilidad

---

54 Entiéndase por tales aquellos referidos en el inciso 1° del artículo 338 superior.

55 Bajo la dirección del Presidente de la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la Ley 1314 de 2009.

56 Mediante los citados decretos se expidió el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman los Grupos 1, 2 y 3.

57 Normas contables contenidas en los Decretos 2649 de 1993 y 2650 de 1993, en los planes únicos de cuentas según corresponda a cada Superintendencia o a la Contaduría General de la Nación, en las normas técnicas establecidas por las superintendencias vigentes y aplicables a 31 de diciembre de 2014 y en aquellas normas técnicas expedidas por la Contaduría General de la Nación vigentes y aplicables a 31 de diciembre de 2014.

bajo COLGAAP, NIIF, conciliación contable-tributaria y un sistema de determinación de base gravable diferente para 3 impuestos sobre la renta (i.e. Impuesto sobre la Renta y Complementarios (CREE) y Sobretasa de CREE).

Estos altos costos de cumplimiento no solo se predican para el contribuyente, ya que la Administración Tributaria debe realizar diferentes procesos de fiscalización dependiendo de cada uno de los impuestos mencionados.

En ese sentido, las propuestas del presente proyecto de ley buscan disminuir los costos, a través, como ya se mencionó, de la alineación del Estatuto Tributario con los nuevos marcos técnicos contables y la unificación del impuesto sobre la renta.

2.2.2 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN DEL PLAN PILOTO NIIF

La implementación de las NIIF en Colombia, hacía necesario que los respectivos organismos de control del país tomaran en consideración los impactos de la implementación de la normativa internacional.

En particular, para la DIAN se volvió necesario evaluar y analizar los impactos que la aplicación de las NIIF podía provocar en los tributos basados en la contabilidad de los contribuyentes para, en función de ello, tomar los cursos de acción pertinentes. Lo anterior, debido a que en la práctica actual, antes de la expedición de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes partían de la contabilidad que venían llevando bajo los Decretos 2649 y 2650 de 1993, planes únicos de cuentas emitidos por las entidades de vigilancia y control o diferentes normas que expedían las superintendencias o la Contaduría General de la Nación y hacían los ajustes que establecían las normas del Estatuto Tributario, es decir adicionaban o eliminaban ingresos o costos o deducciones que fiscalmente no les aceptaban.

En atención a dicha necesidad (y en desarrollo del artículo 165 de la Ley 1314 de 2009), el Gobierno nacional expidió el Decreto 2548 de 2014, que en el artículo 9° dispuso: *"Planes Piloto. La UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en desarrollo del artículo 631-3 del Estatuto Tributario, dispondrá, mediante resolución, aquellos contribuyentes que deberán suministrar información preparada con base en los nuevos marcos técnicos normativos, para que la primera pueda adelantar la medición de impacto y proponer las medidas legislativas a que haya lugar."*

En cumplimiento de lo anterior, la DIAN expidió la Resolución número 040 de 2016, mediante la cual se definieron los contribuyentes seleccionados, así como la información a suministrar por parte de cada uno de ellos.

A continuación se exponen los resultados más relevantes del plan piloto y se identifican algunos de los ajustes requeridos en la legislación para adecuarse a los nuevos marcos contables, en aplicación desde el año 2015.

2.2.2.1 Estado de situación financiera

Se observa una variación del 21% del patrimonio contable bajo NIIF frente al patrimonio líquido fiscal de los seleccionados en el plan piloto, lo cual obedece a los diferentes sistemas de medición y reconocimiento contable de los activos y pasivos, tales como la medición a valor razonable de los activos asociados a las acciones y aportes, propiedades, planta y equipo (Activos fijos), reconocimiento de activo por impuesto diferido, otros activos (intangibles); frente a los pasivos al reconocimiento de beneficios a empleados, pasivo por impuesto diferido, provisiones y medición a valor razonable de operaciones con títulos y derivados, entre otros factores.

Cuadro 4.4: Estado de Situación Financiera Vs Patrimonio Fiscal

BALANCE CONSOLIDADO DE LAS 94 EMPRESAS
AÑO: 2015
(Millones de $)

CONCEPTO				
ACTIVOS	**Vr. Contable**	**Vr. Fiscal**	**Variación**	**%**
Efectivo, Bancos y otras inversiones	47.575.674	57.068.497	-9.492.823	**-20%**
Acciones y aportes	192.692.626	146.427.372	46.265.255	**24%**
Cuentas por cobrar	289.288.949	288.084.868	1.204.081	**0%**
Inventarios	11.333.191	11.784.417	-451.226	**-4%**
Activos Fijos	135.189.140	102.622.704	32.566.436	**24%**
Activo por impuesto diferido	13.090.542	0	13.090.542	**100%**
Otros Activos	50.534.076	35.692.291	14.841.785	**29%**
Ajustes Fiscales	0	0	0	**100%**
Total Patrimonio Bruto	739.704.199	641.680.150	98.024.049	**13%**
PASIVOS				
Obligaciones Financieras y Ctas por p.	379.661.167	310.577.432	69.083.735	**18%**
Impuestos, Gravámenes y tasas	6.025.491	5.061.930	963.561	**16%**
Impuesto Diferido Pasivo	19.418.086	0	19.418.086	**100%**
Beneficios a los Empleados	19.188.614	8.621.132	10.567.482	**55%**
Provisiones	18.298.200	6.788.584	11.509.616	**63%**
Otros Pasivos- anticipos y avances recibidos	4.263.353	82.077.717	-77.814.364	**-1825%**
Operaciones con títulos y derivados	55.635.425	39.085.789	16.549.636	**30%**
Ajustes Fiscales	0	-59.461	59.461	**100%**
Total Pasivos	502.490.335	452.153.121	50.337.215	**10%**
Total Patrimonio Líquido	239.867.119	189.805.549	50.061.570	**21%**

Fuente: Consolidado Plan Piloto NIIF Y Elaborado: Equipo niif – Dirección de Gestión de Fiscalización – DIAN

2.2.2.2 Estado de resultados

Del plan piloto se tiene que la utilidad contable frente a la utilidad fiscal es mayor en un 5,41%. Las cifras muestran que los ingresos fiscales son inferiores a los ingresos contables en $8.142 billones que equivale al 2.33%; los costos y deducciones fiscales son inferiores en $11.369 billones que equivalen al 3,39%; esta variación principalmente se debe al reconocimiento de las ganancias registradas por el método de participación patrimonial, ya que contablemente se realiza su reconocimiento con base en los resultados de las compañías en las que se poseen las inversiones, independientemente de que estos vayan a ser distribuidos en el período, en tanto que fiscalmente solo se reconocen los dividendos efectivamente pagados.

Cuadro 4.5: Estado de Resultado Vs Utilidad Fiscal

ESTADO DE RESULTADOS CONSOLIDADO DE LAS 94 EMPRESAS
Año 2015
Millones de $

	Vr. Contable	Vr. Fiscal	Variación	%
Ingresos brutos operacionales	227.407.859	230.257.899	2.850.040	
Ingresos brutos no operacionales	31.548.769	11.942.169	-19.606.600	
Intereses y rendimientos financieros	93.377.201	105.087.755	11.710.554	
Total ingresos brutos	352.333.828	347.287.822	-5.046.006	-1,43%
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	2.537.723	2.226.643	-311.081	
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional		3.477.562	3.477.562	
Ajustes fiscales		72.239	72.239	
Total ingresos netos	349.796.105	341.655.857	-8.140.248	-2,33%
Costo de ventas y de prestación de servicios	118.270.577	126.714.014	8.443.437	
Otros costos				
Total costos	118.270.577	126.714.014	8.443.437	7,14%
Gastos operacionales de administración	63.277.128	72.636.585	9.359.457	
Gastos operacionales de ventas	36.476.750	21.423.691	-15.053.059	
Deducción inversiones en activos fijos				
Otras deducciones		2.289.795	2.289.795	
Gastos financieros	112.424.728	97.702.563	-14.722.165	
Otros gastos no operacionales	5.288.837	3.602.018	-1.686.819	
Total deducciones	217.467.443	197.654.651	-19.812.792	-9,11%
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	335.738.019	324.368.665	-11.369.354	-9,11%
SUBTOTAL	14.058.086	17.287.192	3.229.106	22,97%
Ganancia (perdida) metodo participacion y otros ingresos (gastos) subisidirias y ingreso o gasto por impuestos	5.755.881	1.298.922	-4.456.959	-77,43%
Otras perdidas por el metodo de participacion	0	-6	-6	
RESULTADO ANTES DE GANANCIAS	19.813.967	18.586.108	-1.227.859	-6,20%
Ingreso por ganancia ocasional	0	155.229	155.229	
RESULTADO NETO	19.813.967	18.741.336	-1.072.631	-5,41%

Fuente: Consolidado Plan Piloto NIIF Y Elaborado: Equipo NIIF – Dirección de Gestión de Fiscalización – DIAN

Asimismo, respecto de la variación de utilidad contable y fiscal por los diferentes sectores económicos, se puede destacar que los ingresos fiscales de los sectores financiero y comercio registran disminución frente a los ingresos contables del 11% y 28% respectivamente. Para el sector financiero este comportamiento puede tener origen en el reconocimiento contable de algunas partidas que no son objeto de reconocimiento fiscal, por ejemplo, las ganancias por el método de participación patrimonial.

2.2.2.3 Principales variaciones

Los conceptos que mayor variación tiene entre las normas de contabilidad y las reglas fiscales son:

i) Medición al Valor Razonable: según la NIIF 13, Valor Razonable es *"...el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición."*[58]

Este es uno de los principales métodos de medición que contemplan los estándares internacionales y que se fundamenta básicamente en que los activos y pasivos (dependiendo del modelo de medición que elija la empresa, su política contable y la dinámica de su negocio) al cierre contable se medirán por su valor razonable, es decir a precios de mercado.

Bajo este modelo, las pérdidas o ganancias originadas por los cambios en el valor razonable afectan los resultados del período, excepto algunos casos que van al Otro Resultado Integral, es decir al patrimonio de la compañía. Estás pérdidas o ganancias se consideran no realizadas por cuanto no se trata de ingresos o gastos por la venta o realización del activo o el pasivo, sino por efectos meramente de la valoración. En consecuencia, la norma fiscal actual no los tiene en cuenta, por cuanto esta se fundamenta es en el modelo del costo.

ii) Deterioro de valor: de acuerdo con la NIC 36, *"Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable."*[59]

El deterioro de valor de los activos constituye una estimación que se reconoce principalmente en la medición bajo el modelo del costo, aunque en otros modelos

58 NIIF 13 Medición del Valor Razonable, párrafo 9°.

59 NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, párrafo 6°.

también es susceptible de estimación entre mediciones, que se lleva como un menor valor del activo y que se reconoce como gasto en el estado de resultados del período. Similar a la pérdida por valor razonable, que se considera como un gasto no realizado, por cuanto no está asociado a la realización del activo, sino solamente a su medición en cada cierre contable.

El deterioro es sujeto a reversión en la medida en que el activo recupera su valor o parte de él, lo cual se reconoce contablemente como un ingreso en el período en que este se produce.

iv) Importe recuperable: la misma norma NIC 36 señala que el *"Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso."*

v) Costos de desmantelamiento: es una estimación que realiza la empresa en el reconocimiento de los activos, y que corresponde a la estimación inicial de los costos en los que la empresa debe incurrir para el "… desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta (…)"60 cuando el activo deba ser retirado del lugar, después de haber sido utilizado durante un tiempo determinado. Dicho valor se reconoce como un mayor valor del activo, sujeto a depreciación durante la vida útil, contra un pasivo, el cual a su vez es objeto de actualización período a período, lo que ocasiona un gasto financiero en el periodo correspondiente.

Tanto la depreciación relacionada con el desmantelamiento como el gasto financiero por la actualización del pasivo, se consideran no realizados, por cuanto corresponden a estimaciones que no requieren desembolsos por parte de la empresa para satisfacerlos. Solamente se hará uso de ellos cuando se realice el desmonte o retiro del activo.

vi) Costo financiero por actualización del valor presente neto: algunas partidas por sus características financieras requieren que se reconozcan a valor presente neto, utilizando tasas de descuentos específicas según las características de la operación y las tasas de interés de oportunidad de la compañía. Su actualización hasta lograr el valor final correspondiente conlleva al reconocimiento en cada cierre contable de un ingreso o de un gasto financiero, el cual se considera no realizado ya que no se trata de un desembolso o de un ingreso propiamente dicho, sino solamente del ajuste del valor del activo o del pasivo como reconocimiento de una financiación implícita y del valor del dinero en el tiempo.

De acuerdo con lo anterior, a continuación se presentan las partidas que reflejan los conceptos señalados junto con los montos registrados en ellos. Se incluyen otras partidas que igualmente presentan efectos significativos en los resultados contables y fiscales y que están sujetas a algún tratamiento fiscal determinado, como por ejemplo la diferencia en cambio, las subvenciones del gobierno, o por diferencias de tratamiento fiscal y contable como en el caso del reconocimiento de las utilidades en asociadas por el método de participación patrimonial.

• Ingresos.

El mayor ingreso contable frente al fiscal corresponde a: i) las ganancias por el método de participación, las cuales tienen una variación de $4.4 billones, las cuales se reconocen contablemente aunque no vayan a ser pagadas aún; ii) las ganancias no realizadas en instrumentos financieros, las cuales obedecen esencialmente al método de valoración a valor razonable con cambios en resultados; iii) la reversión de deterioro de cuentas por cobrar diferentes a cartera de crédito y operaciones de leasing que presenta una diferencia del 63% entre lo contable y lo fiscal y; iv) la reversión del deterioro en propiedad, planta y equipo cuya variación es del 84%.

Cuadro 4.6: Variables de Ingresos Contables Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Ingresos Totales	**355.551.986**	**343.084.338**	**12.467.649**	**4%**
	0	0	0	
Transferencias y subvenciones	8.742	0	8.742	100%
Ganancias por el método de participación	5.755.881	1.298.922	4.456.959	77%
Ganancias no realizadas por instrumentos financieros	1.241.237	311.119	930.118	75%
Ganancias no realizadas de activos diferentes a instrumentos financieros	7.111.121	7.284.676	-173.555	-2%
Ganancias en inversiones en subsidiarias, filiales diferentes al metodo de participacion	194.850	57.676	137.174	70%
Ganancias en inversiones en asociadas, negocios conjuntos entre otras modalidades contractuales	7.687	372	7.315	95%
por diferencia en cambio	55.748.057	55.287.737	460.320	1%
Reversion deterioro por cuentas por cobrar diferentes a cartera de crédito y operaciones de leasing	93.668	34.518	59.150	63%
Reversion deterioro por cartera de crédito y operaciones de leasing	3.890.887	3.744.817	146.070	4%
Reversión deterioro por propiedad,planta y equipo, propiedades de inversiones y activos no corrientes mantenidos para le venta	24.681	3.917	20.763	84%
Reversion de deterioro por intangibles	129.558	129.558	0	0%
Por recuperacion de deducciones	180	110	70	39%
Por interés presunto	56.063	66.493	-10.430	-19%
SUBTOTAL	74.262.613	72.482.824	6.042.697	8%

60 NIC 16 Propiedades, planta y equipo, párrafo 16.

• Costos y gastos.

Las variaciones significativas en este rubro son:

1. Amortizaciones. En este rubro cabe destacar que contablemente el contribuyente determina si los intangibles tienen vida útil finita o indefinida; si es indefinida, el activo no es objeto de amortización, en tanto que para los de vida útil finita, debe identificar el tiempo de esta, así como el modelo de amortización con el que mejor se reconozca el desgaste del activo, mientras que para efectos fiscales, de conformidad con el artículo 143 del Estatuto Tributario, se debe amortizar a un término no menor de cinco años, utilizando los métodos de línea recta o reducción de saldos, aunque también se puede utilizar cualquier otro de reconocido valor técnico, previa autorización de la administración tributaria. En el caso de los activos biológicos, no hay reconocimiento de amortización sino de deterioro por efectos de cambios en el valor razonable menos el costo de ventas.

Cuadro 4.7: Amortización de Intangible Contable Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Amortización de activos biológicos	0	0	0	0%
Amortización gastos pagado por anticipado	8.358	91.548	-83.190	-995%
Amortizacion activos intangibles medidos al costo	865.744	2.127.399	-1.261.655	-146%
Amortizacion activos intangibles medidos al modelo de la revaluacion	3.111	2.943	168	5%
SUBTOTAL	877.213	2.221.890	-1.344.677	-153%

Fuente: Consolidado Plan Piloto NIIF Y Elaborado: Equipo NIIF – Dirección de Gestión de Fiscalización – DIAN

2. Depreciación. Con la entrada en vigencia de la norma internacional puede suscitar diferencias significativas con el tratamiento fiscal, en especial cuando los activos se revaluaron y por el uso del costo atribuido en la adopción por primera vez, lo cual conlleva al aumento de las depreciaciones, aspecto que se ve reflejado en esta tabla, donde se evidencia un incremento del 14% de la depreciación contable frente a la fiscal.

Cuadro 1.8: Depreciación Contable Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Depreciación de propiedades, planta y equipo modelo del costo	3.475.513	2.981.173	494.340	14%
Depreciación de propiedades, planta y equipo modelo de la revaluacion	79.826	65.707	14.119	18%
Depreciación de propiedades de inversión	1.282	730	552	43%
	0	0	0	
SUBTOTAL	3.556.621	3.047.610	509.011	14%

3. Deterioro. Es una de las variables que mayor incidencia tiene en la aplicación de las normas de contabilidad, frente a las normas fiscales, aspecto que se ve reflejado en la tabla siguiente en especial en las variables de deterioro de propiedad, planta y equipo, inversiones e intangibles.

Cuadro 4.9: Deterioro Contable Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Deterioro de inversiones	1.293.737	-424	1.294.161	100%
Deterioro por cuentas por cobrar diferentes a cartera de crédito y operaciones de leasing	287.099	112.758	174.340	61%
Deterioro de cartera de crédito y operaciones de leasing	9.577.957	9.495.730	82.226	1%
Deterioro de inventarios	164.850	2.009	162.841	99%
Deterioro de propiedades, planta y equipo al costo	784.111	1.268	782.843	100%
Deterioro activos no corrientes mantenidos para la venta	43.061	47.016	-3.956	-9%
Deterioro de propiedades de inversión	50.354	16.276	34.078	68%
Deterioro activos intangibles medidos al costo	1.768.747	57.387	1.711.359	97%
SUBTOTAL	13.969.915	9.732.021	4.237.894	30%

4. Valoración de inversiones contable. Esta partida genera un alto impacto en materia contable derivado principalmente del sistema de medición a valor razonable de los instrumentos financieros, tal como se puede observar en el Cuadro 4.10 por esta variable se genera un mayor gasto contable de $9,7 billones de pesos frente a la fiscal.

Cuadro 4.10 Deterioro Contable Vs Fiscal

DESCRIPCION	VR. CONTABLE	VR. FISCAL	VARIACION	%
Por valoración y venta de inversiones fondo de liquidez, títulos participativos entre otros	13.207.781	8.319.861	4.887.919	37%
Por valoración y venta de inversiones en entidades asociadas, operaciones conjuntas, negocios conjuntos, subsidiarios, subordinadas entre otros	432.551	1.078	431.473	100%
Pérdida en instrumentos derivados con fines de cobertura de valor de mercado (valor razonable)	13.550.142	10.721.306	2.828.836	21%
Pérdida en instrumentos derivados con fines de cobertura de flujos de efectivo	48.558	68.433	-19.875	-41%
Pérdida en instrumentos derivados con fines de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	4.043.918	2.845.374	1.198.544	30%
otros gastos por ajuste en el valor razonable	545.112	261.076	284.036	52%
otros gastos por ajuste a valor presente	176.607	43.760	132.847	75%
SUBTOTAL	32.004.668	22.260.889	9.743.779	30%

• Diferencia en cambio

En la revisión del plan piloto su puede observar los diferentes efectos que tiene la diferencia de cambio en las operaciones en moneda extranjera. Contablemente, generó una pérdida por valor de $2.696 billones de pesos, siendo los sectores de minas y canteras, transporte y almacenamiento los más incididos.

• Impuesto Diferido

Uno de los grandes cambios en materia contable, que trae aparejada la adopción de los nuevos marcos técnicos normativos, es el reconocimiento en los estados financieros del impuesto diferido. Siguiendo a Rocha[61], el reconocimiento del impuesto diferido refleja en los estados financieros el derecho a recuperar un impuesto pagado de forma anticipada (activo por impuesto diferido) o al impuesto que hoy se deja de pagar (pasivo por impuesto diferido).

Revisada la información suministrada en el plan piloto, se encontró que las empresas reconocieron un pasivo por impuesto diferido de cerca de 6 billones de pesos. Esto quiere decir que las diferencias entre las bases fiscales y contables no están alineadas, y que al momento en el cual se reversen dichas diferencias (e.g. cuando una depreciación contable excede el límite fiscal), se generará un mayor impuesto a pagar.

2.2.2.4 Análisis del impuesto sobre las utilidades empresariales

Esta sección tiene por objeto analizar, cuál sería el comportamiento del impuesto a las utilidades empresariales, planteado por la Comisión de Expertos. Con el fin de evaluar los posibles impactos que tenía la adopción de esta propuesta, con la información del plan piloto se calculó la nueva base tributaria y se comparó con la que se había tributado para el año 2015. Para ello, se tomaron por separado las sociedades que obtuvieron utilidad contable en el año 2015 y las que obtuvieron pérdida en el mismo año. En cada caso, se realizó el siguiente ejercicio: 1) se tomó el resultado contable, antes de impuestos, sin incluir el Otro Resultado Integral; y 2) se le restó lo correspondiente al método de participación patrimonial y las utilidades acumuladas en subsidiarias o en sociedades en las cuales se tenían participaciones y, también, lo correspondiente a operaciones descontinuadas. Estos ajustes se hicieron con el fin de hacer equiparables las utilidades o pérdidas empresariales con las cifras fiscales, por cuanto son conceptos no gravados con la norma fiscal actual. Con lo anterior se obtuvo la utilidad empresarial que sería susceptible de ser gravada. Esta utilidad o pérdida empresarial, se comparó en cada uno de los casos de la prueba piloto con la renta líquida gravable o la pérdida fiscal determinada en el año 2015.

Para el grupo de contribuyentes que obtuvieron utilidad contable, el ejercicio parte de una utilidad total inicial de $31.8 billones y con los ajustes antes señalados, se obtiene el guarismo de $24.6 billones, cifra que al compararla con la renta líquida reportada de $22.8 billones, implica que la utilidad contable es superior a la renta líquida gravable en $1.8 billones. Es decir, que, según el ejercicio, si se gravaran directamente las utilidades contables sin ningún otro tipo de ajustes diferentes a los relacionados con el método de participación, los dividendos y las operaciones discontinuas, la renta líquida se incrementaría en $1.8 billones.

Al hacer el mismo ejercicio para el grupo de contribuyentes que en el año 2015 obtuvieron pérdidas contables, refleja que la pérdida líquida se aumentaría en $5.9 billones. Este resultado obedece a que la pérdida contable fue de $12.0 billones. Con los ajustes planteados se disminuye a $10.2 billones. Al comparar este valor con la pérdida líquida reportada de $4.3 billones para efectos fiscales, se concluye que la pérdida fiscal se aumentaría en $5.9 billones, si se partiera del resultado contable para efectos fiscales.

Al agregar los dos resultados anteriores, el esperado sería un incremento en la pérdida líquida de $4.0 billones.

[61] ROCHA SALAZAR, ORLANDO. El impuesto diferido a la luz de la nueva normatividad internacional aplicable en Colombia. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2016, pp. 341-378.

Cuadro 4.11: Impuesto a las utilidades empresariales vs fiscal 2015 plan piloto

ANÁLISIS ESTADÍSTICO DE LOS EFECTOS DE LA UTILIDAD CONTABLE COMO BASE FISCAL NIIF 2015 VS RENTA 2015

	INFORMACION PLAN PILOTO			
		EXCLUYENDO		
CONCEPTOS	ANALISIS GLOBAL	Explotación de minas y canteras	Actividades financieras y de seguros	Explotación de minas y canteras y actividades financieras y de seguros
INCREMENTO O DISMINUCION DE LA RENTA LIQUIDA (1)				
RENTA LIQUIDA INICIAL	22.851.953.518.000,00	19.413.987.616.000,00	18.161.633.470.000,00	14.723.667.568.000,00
INCREMENTO RENTA LIQUIDA	5.604.504.763.938,80	5.569.424.957.747,80	1.866.651.773.504,55	1.831.571.967.313,55
MENOR RENTA LIQUIDA	3.762.830.986.395,52	951.893.028.082,52	3.565.260.681.202,72	754.322.722.889,72
TOTAL	24.693.627.295.543,30	24.031.519.545.665,30	16.463.024.562.301,80	15.800.916.812.423,80
VARIACION ABSOLUTA	1.841.673.777.543,28	4.617.531.929.665,28 -	1.698.608.907.698,17	1.077.249.244.423,83
VARIACION %	8,059%	23,785%	-9,353%	7,316%
INCREMENTO O DISMINUCION DE LA PERDIDA FISCAL (2)				
CONCEPTO	VALOR	VALOR	VALOR	VALOR
PERDIDA LIQUIDA INICIAL	4.338.044.808.000,00	3.885.579.426.000,00	2.931.878.052.000,00	2.479.412.670.000,00
MENOR PERDIDA LIQUIDA	3.074.327.227.584,06	3.074.327.227.584,06	1.745.516.088.584,06	1.745.516.088.584,06
INCREMENTO PERDIDA LIQUIDA	9.004.591.443.057,04	100.102.118.082,69	8.933.692.711.095,36	29.203.386.121,00
TOTAL	10.268.309.023.473,00	911.354.316.498,63	10.120.054.674.511,30	763.099.967.536,94
VARIACION ABSOLUTA	5.930.264.215.472,98 -	2.974.225.109.501,37	7.188.176.622.511,30 -	1.716.312.702.463,06
VARIACION %	136,704%	-76,545%	245,173%	-69,223%
RESULTADO NETO (SUMAS 1 Y 2)				
CONCEPTO	VALOR	VALOR	VALOR	VALOR
VARIACION RENTA LIQUIDA	1.841.673.777.543,28	4.617.531.929.665,28 -	1.698.608.907.698,17	1.077.249.244.423,83
VARIACION PERDIDA LIQUIDA	5.930.264.215.472,98 -	2.974.225.109.501,37	7.188.176.622.511,30 -	1.716.312.702.463,06
VARIACION ABSOLUTA	- 4.088.590.437.929,71	7.591.757.039.166,65 -	8.886.785.530.209,47	2.793.561.946.886,89
MUESTRA	94	83	75	64

NOTA: La utilidad contable no tuvo en cuenta el resultado de operaciones discontinuadas, dividendos y resultado por el método de participación.

Fuente: Plan piloto - analizado equipo NIIF.

Gran parte de este resultado obedece al efecto que tuvo la devaluación que experimentó el peso frente al dólar en los últimos dos años. No obstante, tal como lo muestran las cifras, el comportamiento no es idéntico para todos los sectores, ya que, por ejemplo, si se excluye al sector de Minería, el efecto neto sería un incremento de la renta líquida por valor de $7.5 billones, el cual tiene una explicación que corresponde en gran medida a la crisis del precio del petróleo y el efecto cambiario. Si del análisis se excluye el sector Financiero, el efecto es más negativo aún, por cuanto no solo se incrementaría la pérdida líquida, sino que también se presentaría disminución de la renta líquida, su explicación obedece a que bajo el modelo contable este sector económico genera grandes utilidades.

Un efecto similar se observó para una muestra de 2,046 compañías, obtenida de la Superintendencia de Sociedades, donde, realizando el mismo ejercicio, se observa que la renta líquida tendría un incremento de $3.6 billones, pero la pérdida líquida también se incrementaría en $11.1 billones; es decir, que en el año habría mayor renta líquida gravable, pero así mismo se generaría mayor pérdida fiscal para compensar en el futuro.

Cuadro 4.12: Impuesto a las utilidades empresariales vs fiscal 2015 supersociedades

ANALISIS ESTADISTICO DE LOS EFECTOS DE LA UTILIDAD CONTABLE COMO BASE FISCAL NIIF 2015 VS RENTA 2015

	INFORMACION SUPERSOCIEDADES			
		EXCLUYENDO		
CONCEPTOS	ANALISIS GLOBAL	Explotación de minas y canteras	Actividades financieras y de seguros	Explotación de minas y canteras y actividades financieras y de seguros
INCREMENTO O DISMINUCION DE LA RENTA LIQUIDA (1)				
RENTA LIQUIDA INICIAL	25.423.454.945.000,00	22.860.564.819.000,00	23.986.399.766.000,00	21.423.509.640.000,00
INCREMENTO RENTA LIQUIDA	8.618.852.642.000,00	8.306.828.936.000,00	3.385.335.126.000,00	3.073.311.420.000,00
MENOR RENTA LIQUIDA	5.003.034.767.000,00	3.632.789.213.000,00	4.280.841.977.000,00	2.910.596.423.000,00
TOTAL	29.039.272.820.000,00	27.534.604.542.000,00	23.090.892.915.000,00	21.586.224.637.000,00
VARIACION ABSOLUTA	3.615.817.875.000,00	4.674.039.723.000,00 -	895.506.851.000,00	162.714.997.000,00
VARIACION %	14,222%	20,446%	-3,733%	0,760%
INCREMENTO O DISMINUCION DE LA PERDIDA FISCAL (2)				
CONCEPTO	VALOR	VALOR	VALOR	VALOR
PERDIDA LIQUIDA INICIAL	8.426.583.697.000,00	5.470.747.597.000,00	8.065.515.370.000,00	5.109.679.270.000,00
MENOR PERDIDA LIQUIDA	2.173.297.453.000,00	1.414.304.133.000,00	2.159.108.590.000,00	1.400.115.270.000,00
INCREMENTO PERDIDA LIQUIDA	13.314.757.699.000,00	6.968.777.583.000,00	12.516.424.894.000,00	6.170.444.778.000,00
TOTAL	19.568.043.943.000,00	11.025.221.047.000,00	18.422.831.674.000,00	9.880.008.778.000,00
VARIACION ABSOLUTA	11.141.460.246.000,00	5.554.473.450.000,00	10.357.316.304.000,00	4.770.329.508.000,00
VARIACION %	132,22%	101,53%	128,41%	93,36%
RESULTADO NETO (SUMAS 1 Y 2)				
CONCEPTO	VALOR	VALOR	VALOR	VALOR
VARIACION RENTA LIQUIDA	3.615.817.875.000,00	4.674.039.723.000,00 -	895.506.851.000,00	162.714.997.000,00
VARIACION PERDIDA LIQUIDA	11.141.460.246.000,00	5.554.473.450.000,00	10.357.316.304.000,00	4.770.329.508.000,00
VARIACION ABSOLUTA	- 7.525.642.371.000,00 -	880.433.727.000,00 -	11.252.823.155.000,00 -	4.607.614.511.000,00
MUESTRA	2046	1.924,00	1.895,00	1.773,00

NOTA: La utilidad contable no tuvo en cuenta el resultado de operaciones discontinuadas, dividendos y resultado por el método de participación

Fuente: Supersociedades - analizado equipo NIIF.

2.2.2.5 Conclusiones del plan piloto NIIF

Como fue posible ver en los principales resultados del plan piloto, los marcos técnicos normativos contables constituyen una valiosa herramienta para la toma de decisiones económicas. No obstante lo anterior, existen varias situaciones que deben ser neutralizadas para efectos fiscales con el fin de no afectar de manera grave la capacidad contributiva y el recaudo. Por este motivo, en la propuesta que se presenta, se han excluido ciertos factores que podrían no aumentar la capacidad contributiva o, incluso, generar un detrimento en el recaudo.

Como se verá desarrollado en la explicación del articulado, y en el articulado mismo, existen algunos aspectos que, aunque reconocidos contablemente, no están llamados a surtir efectos fiscales inmediatamente sino en el momento en que sepa a ciencia cierta su cuantía o su ocurrencia. Algunos ejemplos, son los siguientes:

i) Los destinatarios de la información financiera son los inversionistas, acreedores y el Estado, es decir, los proveedores de recursos para el ente económico, razón por la cual, esta se concentra en mostrar el desempeño económico de la entidad que informa, y justifica que contablemente se reconozcan hechos económicos que representan rendimientos para la empresa, aunque estos no hayan sido pagados aún. Un ejemplo de lo anterior, es el reconocimiento de ingresos generados por la transformación biológica de los activos biológicos. En efecto, conforme el activo biológico se va desarrollando, contablemente se debe reconocer un mayor valor del activo, contra un ingreso por dicha transformación. Sin embargo, la materialización de ese ingreso aun es incierta, pues el activo biológico podría deteriorarse o morir. A la luz de lo anterior, no consultaría el principio de capacidad contributiva, tener como gravados dichos ingresos. En este sentido, los ajustes que se proponen pretenden gravar dichos ingresos cuando se tenga certeza sobre los mismos, por ejemplo cuando hay una enajenación del activo.

ii) Existen tratamientos contables que reconocen y miden ciertos hechos económicos que no han generado verdadera capacidad contributiva, tales como la medición a valor razonables de activos y pasivos, deterioros, provisiones por desmantelamientos. Esta información es útil para la toma de decisiones financieras, en la medida en que permiten prever con confiabilidad, los flujos de recursos a favor y en contra de la empresa. Sin embargo, teniendo en cuenta que en todo caso están sujetos a un componente aleatorio, para efectos fiscales no deberían ser reconocidos sino hasta que se tenga certeza de su ocurrencia y su cuantía. Fruto de esta exigencia se proponen ajustes en el texto de la reforma que buscan neutralizar estas situaciones. Una recomendación en la misma línea, la hizo la Comisión de Expertos cuando sostuvo que algunos de los ajustes propuestos buscaban asegurar un tratamiento uniforme en las áreas en que las normas NIIF permiten discrecionalidad, como ocurre con la valoración de activos y las provisiones.

Finalmente, los resultados de la prueba piloto ayudaron al Gobierno nacional a identificar aquellos rubros en los cuales es necesario hacer ajustes fiscales para dar cumplimiento a los principios de legalidad y capacidad contributiva, teniendo siempre en cuenta que la información elaborada con base en los marcos técnicos contables, es útil para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios.

2.2.3 CONCLUSIONES RESPECTO DE NIIF Y NORMAS TRIBUTARIAS

En consideración a lo expuesto se concluye que:

1. Las nuevas normas de contabilidad y las normas tributarias sí pueden coexistir.

2. Con la correcta aplicación de nuevas normas de contabilidad y las normas tributarias se logran los siguientes objetivos:

• Que las entidades preparen y presenten información financiera de alta calidad, con la cual se podrán tomar mejores decisiones económicas.

• Que el cálculo del pago de tributos nace de la técnica contable, y en la medida en que dicha técnica sea aplicada correctamente, los resultados tributarios generados serán los apropiados.

• La premisa que establece el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009, se cumpla, cuando establece: *"Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas"*. Esta premisa se ve reflejada en lo que se denominaría la potestad tributaria reflejada en la conciliación tributaria.

3. MONOTRIBUTO

3.1 JUSTIFICACIÓN

Si bien nuestro país ha venido avanzando en reducir las tasas de informalidad en la economía, aún mantiene niveles altos frente a la región. En efecto, las personas que laboran en la informalidad superan el 50%[62] y en el caso de los microestablecimientos la informalidad es de alrededor el 70%[63]. Esta situación afecta la generación de empleo, restringe la provisión de bienes públicos, limita el crecimiento y desarrollo económico y la competitividad en general. Se estima que la probabilidad de que un hogar sea pobre es 125% mayor cuando el jefe de hogar es informal.[64]

Los estudios sobre el tema concluyen que la informalidad se explica por las altas cargas salariales, las tasas impositivas y los costos operativos de crear y liquidar empresa, entre otros factores[65].

Igualmente, la informalidad obstaculiza y encarece el acceso y uso de servicios financieros por parte de la población, limitando las fuentes de financiación y el capital de trabajo del sector productivo. De acuerdo con una encuesta del Banco Mundial realizada en 2013 a 2.500 empresas en 13 países, la diferencia en el acceso a un producto financiero entre las firmas formales e

62 DEPARTAMENTO DE COMUNICACIÓN Y EDUCACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA DEL BANCO DE LA REPÚBLICA. La información en el mercado laboral colombiano. En: Reportes del Emisor: Investigación e información económica. Octubre, 2015. No. 197, p. 1 – 8. ISSN: 01240625.

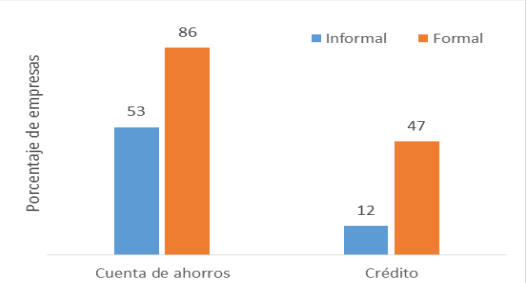
63 PRONUS. Propuesta para el Diseño e Implementación del Monotributo en Colombia. [online]. Abril, 2015. Citado 07 octubre 2016]. Disponible en: http://www.bancadelasoportunidades.gov.co/documentos/Documentaci%C3%B3n/monotributo.pdf

64 DOMÍNGUEZ, Jorge Andrés. Informalidad laboral y pobreza urbana en Colombia. En: Documentos de Trabajo N° 134. Universidad del Valle, 2011.

65 HAMANN F. y MEJÍA L. F. Formalizando la informalidad empresarial en Colombia. En: Borradores de Economía No. 676. Banco de la República, 2011.

informales puede ser de hasta 33 puntos porcentuales (Gráfico 4.3).[66]

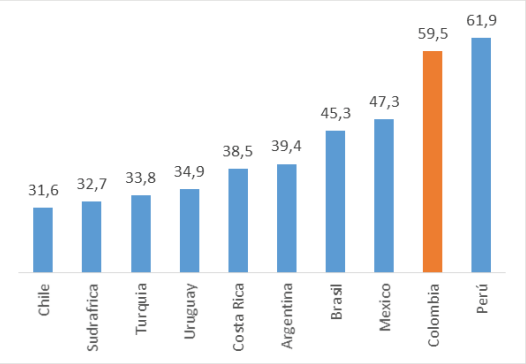
Gráfico 4.3: Acceso a servicios financieros según condición de formalidad



Fuente: Farazi S. (2013).

En Colombia, la tasa de informalidad laboral ha venido descendiendo desde 2008[67], sin embargo a 2013 se mantenía en niveles cercanos al 59%, muy por encima de la tasa observada en Chile, Argentina o Brasil (Gráfico 4.4).

Gráfico 4.4: Informalidad laboral en 2013



Fuente: Consejo Privado de Competitividad.

Una situación similar ocurre en la informalidad empresarial. En el caso de los microestablecimientos la informalidad es de alrededor el 70%[68]. Estas empresas se caracterizan por ser de menor tamaño, no tener registros mercantiles, sanitarios, de calidad o seguridad, no seguir estándares contables y enfrentar restricciones para acceder a los productos financieros.[69]

Existen sectores económicos más proclives a la informalidad, como el caso del comercio, en donde la tasa de informalidad laboral hoy es de alrededor del 70%.[70] Esta situación se confirma con los resultados de un estudio de Fenalco realizado sobre 12064 tiendas en 2014. De acuerdo con dicho análisis, el 60% de los tenderos no pertenecen al régimen contributivo de salud y más del 80% no está afiliado a un esquema de pensión ni a BEPs, tampoco está afiliado a un esquema de riesgos laborales ni a una caja de compensación[71].

Las causas e implicaciones de la informalidad han sido ampliamente estudiadas. En lo que respecta a las unidades productivas, el consenso de los estudios apunta a que la decisión de formalizarse depende de un análisis de la carga salarial, las tasas impositivas, los costos operativos y legales de crear y liquidar empresa[72]. En últimas, en el análisis del empresario los costos en términos de tiempo, esfuerzo y dinero de formalizarse terminan superando los beneficios de la formalización.

En este contexto, varios países de la región han adoptado esquemas tributarios que permiten un tránsito escalonado hacia la formalización plena.

3.1.1 Esquemas de monotributo

La mayoría de países en América Latina tienen esquemas de tributación diferenciales para los pequeños contribuyentes. En el caso de Brasil, Argentina y Perú estos esquemas fueron adoptados en la década de los noventa, apuntándole a la formalización y otros objetivos de política económica y social[73].

Estos sistemas, conocidos como monotributo, se caracterizan por simplificar los estándares de registro, declaración y pago de los impuestos e incluir contribuciones destinadas a la seguridad social[74].

Generalmente los esquemas de monotributo están delimitados de acuerdo con condiciones específicas que deben cumplir una persona o un negocio en dos dimensiones. Primero, se establece un umbral de facturación, ventas o ingresos brutos. Segundo, se fijan límites en términos de ciertas variables físicas o económicas que son fáciles de medir y controlar: tamaño del local, monto del arriendo, consumo de energía, número de empleados, precios unitarios de venta, entre otros.

Casi siempre el sistema segrega en varias categorías a los contribuyentes en función de los umbrales fijados para cada criterio de delimitación. Entre más alta la categoría más alto el umbral y, naturalmente, más elevado el monto del tributo.

Por ejemplo: i) en Argentina el sistema de monotributo se abre en 11 categorías[75], ii) en Uruguay el ré-

66 FARAZI, Subika. Informal Firms and Financial Inclusion: Cross-country Evidence. En: World Bank. GFDR Seminar Series, 2013.

67 BANCO DE LA REPÚBLICA. La informalidad en el mercado laboral colombiano. Reportes del Emisor. N° 197, 2015.

68 PRONUS. Propuesta para el Diseño e Implementación del Monotributo en Colombia. [online]. Abril, 2015. [Citado 07 octubre 2016]. Disponible en: http://www.bancadelasoportunidades.gov.co/documentos/Documentaci%C3%B3n/monotributo.pdf

69 BUSTAMANTE J. P. Informalidad y Monotributo. Boletín N° 19, 2015.

70 BANCO DE LA REPÚBLICA. Op. cit.

71 FENALCO. Formalización Laboral 2015. Fenalco – Fenaltiendas, 2015.

72 HAMANN F. y MEJÍA L. F. Formalizando la informalidad empresarial en Colombia. En: Borradores de Economía No. 676. Banca de la República, 2011.

73 PRONUS. Op. cit.

74 BUSTAMANTE J.P. Op. cit.

75 La primera categoría aplica para los monotributistas que alcanzan a estar por debajo de los siguientes topes: i) ingresos brutos hasta $48,000 pesos argentinos (aproximadamente $US 5,500), ii) tamaño de local hasta 30 m^2, iii) consumo anual de energía eléctrica hasta 3,300 KW, y iv) monto de arriendo anual hasta $18,000 pesos argentinos (aproximadamente $US 2,100). La categoría más alta establece los siguientes límites: i) ingresos brutos hasta $600,000 pesos argentinos (aproximadamente $US 70,000), ii) tamaño de local hasta 200 m^2, iii) consumo anual de energía eléctrica hasta 20,000 KW, y iv) monto de arriendo anual hasta $72,000 pesos argentinos (aproximadamente $US 8,100).

gimen solo tiene 4 categorías[76], iii) en Perú existen 6 categorías que se segmentan en función de los ingresos brutos o las compras mensuales del negocio del monotributista[77], y iv) en el monotributo de Brasil el límite de admisibilidad también es en función de los ingresos brutos anuales, con tres categorías[78].

En síntesis, tal como lo señalan Junquera y Pérez:

"[A] la hora de dar un concepto de pequeña empresa o pequeño empresario en el ámbito tributario latinoamericano es la variable volumen de ingresos brutos la determinante. Desde un punto de vista práctico parece la mejor solución, al menos en la etapa inicial de la adhesión. La debilidad del censo y el peso de la economía informal sugieren una estrategia de sencillez en el proceso de implantación… Es en una etapa posterior en la que para evitar la degradación del sistema hay que efectuar controles del universo de contribuyentes incluidos, a través de variables físicas o económicas y realizar una labor de depuración del censo."[79]

Un segundo elemento que debe definirse a la hora de implementar un sistema de monotributo es el alcance en términos de los impuestos que sustituye. El régimen de cada país es diferente pero, usualmente, el monotributo unifica impuestos directos e indirectos del orden nacional o federal como el impuesto de renta y el impuesto de ventas o valor agregado. Generalmente se excluyen los impuestos a la importación. A veces, como en Brasil, el monotributo también sustituye gravámenes del orden territorial (departamentos y municipios).

En la mayoría de casos (la excepción es Perú), el monotributo también sustituye contribuciones previsionales o de seguridad social de tal manera que, al percibir beneficios tangibles – especialmente en salud, los cuales se empiezan a percibir desde el momento en que se queda cobijado por el aseguramiento –, la persona tenga un mayor incentivo a participar y permanecer en el sistema.

Otra característica central de los sistemas de monotributo tiene que ver con la metodología de pago. Es decir, cuánto se paga, cómo se paga y la frecuencia de los pagos. Desde luego, no se debe perder de vista que la esencia (y gancho) del sistema es, por un lado, su simplicidad (por lo cual los pagos típicamente son de suma fija) y, por otro, el aligeramiento de la carga tributaria (por lo que las cuotas tienden a ser mínimas).

Por ejemplo, en Uruguay se hacen pagos mensuales que, dependiendo de la categoría de monotributista, oscilan aproximadamente entre $US 22 y $US 30 si no se opta por la cobertura en salud, o entre $US 78 y $US175 si se opta por dicho aseguramiento. Adicionalmente, los monotributistas solo están obligados a llevar un talonario de facturas con un consecutivo emitido por la administración de impuestos.

El monotributista del Perú hace pagos mensuales que están en el rango aproximado de $US 7 a $US 200, dependiendo de la categoría. Solo deben presentar los comprobantes de pago que sustenten las compras – ventas del negocio en forma cronológica y no están obligados a llevar libros contables.

En Argentina el monotributista hace pagos mensuales cuya cuota fija está aproximadamente entre $US 50 y $US 360 dependiendo, por supuesto, de la categoría.

Por su parte, el contribuyente cobijado por el monotributo en Brasil paga cuotas mensuales que comienzan en el equivalente aproximado de $US 17 (categoría de Microemprendedor Individual).

3.1.2 Ventajas del monotributo

i) Simplicidad

En Argentina el slogan con el cual el monotributo fue socializado rezaba: *"Simple, muy simple…"*. Y en el sistema brasilero se denomina precisamente *"SIMPLES"*.

La simplicidad del monotributo es lo que hace atractivo este nuevo régimen, para el contribuyente por la certeza de cumplir con sus obligaciones tributarias y para la administración de impuestos por la facilidad en el control, lo cual puede redundar en una mayor participación de los nuevos contribuyentes.

Al respecto, Perry y Maloney han señalado que *"(…) no puede ser casualidad que la evidencia de Brasil y México muestre que los programas de simplificación administrativa (por ejemplo, para pagar impuestos u obtener licencias de operación) aumentan las tasas de registro de empresas formales, con grandes mejoras en la capacidad de generación de ingreso y empleo de dichas firmas."*[80]

ii) Inclusión financiera

En lo que tiene que ver con inclusión financiera, el esquema de monotributo incentiva a la utilización de servicios financieros formales como, la aceptación de pagos electrónicos realizados a través de tarjetas débito o crédito. Lo anterior, teniendo en cuenta que el ingreso

---

76 Tiene una para los negocios unipersonales y 3 para las sociedades de hecho. Los ingresos brutos del monotributista unipersonal deben estar por debajo de $542,302 pesos uruguayos (aproximadamente $US 22,300). En contraste, las sociedades de hecho que están amparadas por el sistema deben tener ingresos brutos inferiores a $903,837 pesos uruguayos (aproximadamente $US 37,100). Las 3 categorías en que se clasifican dichas sociedades dependen de si tienen 1, 2 o 3 socios. Independientemente de la categoría los activos del negocio o la sociedad no pueden superar los $451,919 pesos uruguayos (aproximadamente $US 18,600) y el tamaño del local debe estar por debajo de los 15 m^2.

77 La primera categoría establece como límite ingresos brutos o compras mensuales por debajo de $5,000 soles (aproximadamente $US 1,650). La categoría más alta admite ingresos brutos o adquisiciones mensuales hasta $60,000 soles (aproximadamente $US 19,700). En cualquier caso, los ingresos brutos o compras anuales no pueden superar los $360,000 soles (aproximadamente $US 118,000) y los activos fijos del negocio deben ser inferiores a $70,000 soles (aproximadamente $US 23,000).

78 Las categorías son las siguientes: i) $60,000 reales para la categoría Microemprendedor Individual (aproximadamente $US 23,000), ii) $360,000 reales (aproximadamente $US 140,000) para la categoría de Microempresa y iii) $3'600,000 reales (aproximadamente $US 1'400,000) para la categoría Empresa de Pequeño Porte.

79 JUNQUERA VARELA, Raúl Félix, y PÉREZ HUETE, Joaquín. Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina. En: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales. 2001. N° 18. ISSN 1578-0244. P. 1-54.

80 PERRY, Guillermo, MALONEY, William, ARIAS, Omar, FAJNZYLBER, Pablo, MASON, Andrew y SAAVEDRA-CHANDUVI, Jaime (The World Bank). Overview. En: Informality: Exit and Exclusion. 2007. Washington D.C. N° 40008.

a este régimen exceptúa de retenciones a los contribuyentes de retenciones.

iii) Equidad y reducción de pobreza

El paso de la informalidad a la formalidad gracias al acceso al Monotributo, les abre la puerta a estos contribuyentes al sistema financiero formal lo cual se establece como un primer paso para acceder a productos como el crédito, que sirven de herramienta para el emprendimiento, lo cual reduce la pobreza y el problema de desigualdad derivada de la informalidad y esto se complementa con el componente de cobertura previsional.

iv) Información

La autoridad tributaría contará con nueva información que le permitirá controlar y mitigar la evasión fiscal. Por un lado se incrementará su base de datos con los nuevos contribuyentes y por otro, podrá cotejar y verificar la información de contribuyentes tradicionales que realicen operaciones con los monotributistas.

3.1.3 Pagos electrónicos

La digitalización de los pagos y la consecuente reducción del efectivo, genera beneficios para todas las partes. Acelera el crecimiento económico, facilita la inclusión financiera y el control de lavado de activos, fomenta la formalización y generan beneficios para la población en términos de mayor seguridad y conveniencia, entre otros[81].

Se estima que en 2015 el 69% de los pagos en la economía[82] y el 41% de las transacciones financieras[83] se realizaron de forma electrónica. Por su parte, las cifras del comercio electrónico indican una evolución positiva y se calcula que el valor de las transacciones no presenciales en 2014 ascendió al 2,62% del PIB.[84]

En ese sentido, para seguir impulsado esta tendencia y fomentar la inclusión financiera, el Gobierno nacional ha definido como uno de sus frentes de trabajo la formalización financiera de los pequeños comercios[85], en un entorno que promueva el uso de servicios financieros digitales. Al respecto, se ha identificado la necesidad de fomentar un arreglo institucional y de mercado con beneficios tangibles para todos los actores y, como ya se mencionó, la posibilidad de establecer un esquema tributario diferencial.

Una de las principales barreras que los comercios han señalado como limitante de la adopción de medios de pagos digitales es precisamente, los costos tributarios, tanto el pago del tributo como los costos indirectos asociados al mismo.

De esta manera, el proyecto de ley busca reducir estos costos, mediante una tarifa fiscal proporcional y una simplificación de los mecanismos de declaración y pago del mismo. Se espera que la adopción de este régimen redunde en una mayor aceptación de pagos digitales en la economía.

3.2 DESCRIPCIÓN

Como se expuso anteriormente, es fundamental para Colombia trabajar en medidas que faciliten el tránsito hacia la formalidad. En ese sentido, el presente proyecto de ley propone la creación de un nuevo régimen alternativo de pago al impuesto sobre la renta, denominado Monotributo, que es opcional para las personas naturales que estén en sectores especialmente informales de la economía, y que tengan ingresos anuales inferiores a 100 millones de pesos, aproximadamente.

El régimen recoge varias experiencias exitosas de otras jurisdicciones de la región como Brasil, Chile, Perú y México, que han adoptado esquemas de tributación diferenciales para los pequeños contribuyentes[86]. Estos sistemas se caracterizan por simplificar los estándares de registro, declaración y pago de los impuestos e incluir contribuciones destinadas a la seguridad social y han probado ser una medida efectiva para incentivar la formalización, promover el sistema de seguridad social y facilitar la inclusión financiera y la digitalización de la economía.

En concreto, se propone un régimen de impuesto simplificado único dirigido a personas naturales cuya actividad económica se encuentre en el sector comercio al por menor y las peluquerías, que pertenezcan al régimen ordinario del impuesto de renta y se encuentren en el régimen simplificado de IVA, es decir que sus ingresos brutos anuales estén entre 1.400 y 4.000 UVT.

Es importante resaltar que el impuesto es opcional para el contribuyente, y reemplaza al régimen ordinario del impuesto sobre la renta. De esta forma, la propues-

---

81 La literatura y la experiencia internacional destacan varias condiciones como requisito para fomentar un ecosistema de pagos. En particular, se considera necesario disponer de una infraestructura de telecomunicaciones robusta y presente en todo el territorio y asegurar un sistema de pagos con elevados estándares de calidad y seguridad de la información. Igualmente se considera fundamental contar un alto cubrimiento del sistema financiero y un entorno regulatorio propicio para la inclusión financiera.
Colombia ha logrado importantes avances en estos aspectos en los últimos años. La cobertura geográfica del sistema financiero logró el 100% en el 2015 y el país ha ampliado igualmente el acceso a redes de telecomunicaciones y conectividad móvil mediante la política Vive Digital del Ministerio de Tecnologías de la Información y la Comunicación. Hoy el cubrimiento celular, medido como el número de suscripciones por cada 100 personas, es del 116% frente a 92% en 2009 y más del 53% de la población tiene acceso a internet.

82 BANKABLE FRONTIER ASSOCIATES (BFA). Development Results Focused Research Program. Contry Diagnostiv: Colombia. [online] Enero, 2015. [Citado: 11 de octubre de 2016] Disponible en: https://www.betterthancash.org/tools-research/case-studies/country-diagnostic-colombia.

83 COLOMBIA. SUPERINTENDENCIA FINANCIERA. Informes de Operaciones de la Superintendencia Financiera de Colombia 2009-2015. [ONLINE] [Citado 10 de octubre de 2016]. Disponible en: www.superfinanciera.gov.co

84 CÁMARA COLOMBIANA DE COMERCIO ELECTRÓNICO (CCCE). La Cámara Colombiana de Comercio Electrónico Presenta el Segundo Estudio de Transacciones no presenciales / Comercio Electrónico. [online] Noviembre de 2015 [Citado: 10 de octubre de 2016] Disponible en: http://ccce.org.co/noticias/la-camara- colombiana-de-comercio-electronico-presenta-el-segundo-estudio-de-transacciones.

85 La formalización de los comercios es un elemento esencial para aumentar posibilidades de uso de los productos financieros por parte de los hogares. La mayor parte de los pagos de la economía se siguen haciendo en efectivo, especialmente los pagos de personas a negocios (P2B) y de personas a personas (P2P), lo que redunda en costos de desplazamiento, seguridad y almacenamiento. Es por esto que se hace necesario trabajar en medidas que incentiven la formalización e inclusión financiera de los comercios donde concurre la población excluida de los servicios financieros y consecuentemente aumentar el uso de los medios de pago electrónicos y disminuir el uso del efectivo circulante.

86 PRONUS. Op. cit.

ta busca simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo de esta población a través de un pago único de 16, 24 o 32 UVT anuales, dependiendo del nivel de ingreso de la persona. El esquema tendrá un mecanismo sencillo de pago, registro y declaración del tributo.

Para incentivar la adopción del régimen, se incluyen los siguientes beneficios tangibles para los contribuyentes: (i) una parte del pago del tributo es un aporte al programa de Beneficio Económico Periódico (BEP), que le permitirá a una población prevalentemente informal acceder a un sistema de protección de la vejez; (ii) acceder a una cobertura de un seguro de vida y exequial, (iii) al régimen de independientes de Cajas de Compensación Familiar (Ley 789 de 2002), iv) y a la afiliación a la Administradora de Riesgos Laborales (ARL). Adicionalmente, contempla una exención a la retención del impuesto de renta que se aplica hoy en estos comercios minoristas al utilizar medios de pagos electrónicos.

Por lo tanto, el régimen estará integrado por dos componentes; un impuesto de carácter nacional y determinación integral y un aporte al Servicio Social Complementario de Beneficio Económico Periódico (BEP), con las siguientes tarifas anuales dependiendo de los ingresos brutos de la persona natural contribuyente del régimen, así:

Cuadro 4.13: Categorías Monotributo

Categoría	Ingresos brutos anuales		Valor anual a pagar por concepto de Monotributo	Componente del Impuesto	Componente del aporte BEPS
	Desde	Hasta			
A	0	2.100 UVT	16 UVT	14 UVT	2 UVT
B	> 2.100 UVT	2.800 UVT	24 UVT	21 UVT	3 UVT
C	> 2.800 UVT	3.500 UVT	32 UVT	28 UVT	4 UVT

Fuente: MHCP

Para la inscripción al régimen, los contribuyentes se deberán inscribir ante la DIAN a través del diligenciamiento del RUT o su actualización.

II. IMPUESTOS INDIRECTOS

La presente reforma tributaria pretende modificar básicamente tres impuestos indirectos:

1. El Impuesto sobre las ventas (IVA), 2. El Impuesto al consumo, introduciendo además el impuesto al consumo de gaseosas, y 3. El Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF).

1. En materia de IVA, las propuestas buscan principalmente generar mayores recursos, a partir de la solución de problemáticas relacionadas con la estructura actual del impuesto y con prácticas de elusión y evasión. Las grandes modificaciones al régimen actual son las siguientes:

i) Debido a que la tarifa general actual del 16% se encuentra por debajo del promedio latinoamericano, se propone su aumento al 19%.

ii) Se ha encontrado que las múltiples exenciones y exclusiones afectan la productividad y eficiencia del impuesto. En ese sentido, se propone gravar algunos productos que por razones de equidad y progresividad (entre otras), deberían estarlo: unos con tarifas distintas a la general (5% para edificaciones residenciales nuevas cuyo valor supere los 26.800 UVT –sin gravar vivienda VIP y VIS–, 5% para publicaciones periódicas, 5% para el internet fijo en estrato 3 –estratos 1 y 2 siguen excluidos), y otros a la tarifa general (como los intangibles, loterías, armas e internet para estratos 4, 5 y 6). En todo caso, se mantienen las exclusiones actuales sobre productos básicos (como alimentos, animales vivos, medicinas, abonos, entre otros).

iii) Con el fin de promover la competitividad y la inversión, se propone que las empresas puedan deducir plenamente el IVA de bienes de capital en la declaración de renta.

iv) Como consecuencia de las prácticas de elusión y evasión que se han detectado por parte de los contribuyentes que se clasifican en el régimen simplificado del IVA sin cumplir los requisitos, se propone modificar el techo para pertenecer al mismo, pasando de 4.000 UVT a 3.500 UVT.

2. En materia de impuesto al consumo, se busca principalmente: i) lograr coherencia entre la estructura tarifaria de este impuesto y la del IVA, ii) facilitar su control tributario, iii) igualar la carga fiscal y las condiciones de los contribuyentes que se encuentran en situaciones similares, y iv) eliminar un elemento ajeno a la estructura de un impuesto indirecto, como es la explotación de un bien intangible. De esta forma, las modificaciones se centran en: i) gravar con el 4% no solo el consumo de voz (vigente), sino también los datos de telefonía celular; ii) desgravar a las franquicias del IVA, y a cambio, gravarlas con un impuesto al consumo del 8% a partir de 2017.

3. Finalmente, se propone dar continuidad al Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), en consideración a que este impuesto se recauda con facilidad y es una fuente de recursos significativa.

1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS (IVA)

El Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), es un impuesto indirecto que busca gravar el consumo de bienes y servicios. Cuenta con una tasa única que aplica a toda la cadena de transacciones hasta llegar al consumidor final.

En comparación con otros impuestos, ofrece ventajas en términos de suficiencia, neutralidad (igualdad de tratamiento a los distintos sectores) y facilidad de gestión (simplicidad de control y cumplimiento). Sin embargo, su diseño tiene retos importantes, en equidad y costos de cumplimiento, en particular en Colombia, en donde la diferenciación de tasas, las exenciones y los regímenes especiales son, en general, contraproducentes y de dudosa eficacia.

1.1 JUSTIFICACIÓN

A continuación se exponen de forma detallada los problemas del IVA actual que fueron identificados por la Comisión de Expertos en el Informe Final[87].

1.1.1 El recaudo es bajo porque la tarifa es relativamente baja y existe una elevada evasión.

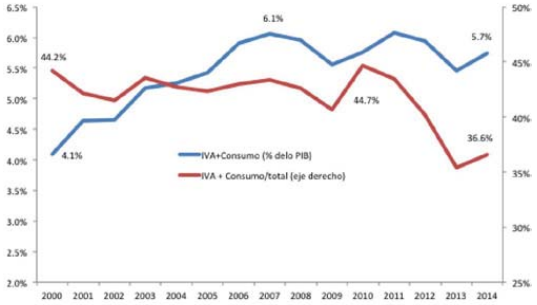
El recaudo de IVA aumentó de 4.1% del PIB en 2000 a 6.1% en 2007 y desde entonces ha fluctuado alrededor de este nivel (Gráfico 4.4). En 2014, el recaudo de IVA incluyendo el impuesto al consumo fue de 5.7% del PIB.

Como proporción de los ingresos totales del Gobierno nacional Central, el recaudo de IVA osciló alrededor de 43% entre 2000 y 2009, aumentando hasta 44.7% en 2010, para luego descender hasta 36.6% en

[87] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit. pp. 89-105.

2014. Este descenso obedeció a la mayor participación del recaudo conjunto renta y CREE cuya participación en el total aumentó con lo dispuesto en la reforma tributaria de 2012.

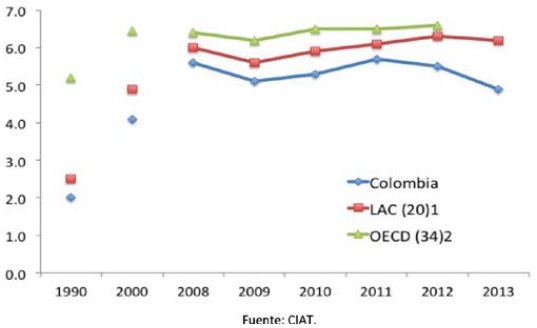
Gráfico 4.4: Evolución del recaudo de IVA más consumo



Fuente: DIAN; cálculos propios.

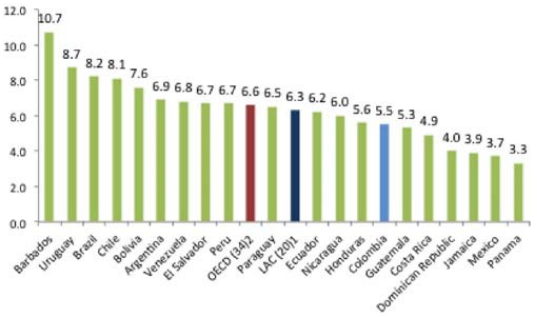
Comparado con América Latina y los países de la OCDE, el recaudo de IVA en Colombia aparece relativamente bajo (Gráfico 4.5). De acuerdo con las estadísticas comparables producidas por la OCDE en relación con el PIB, desde 1990 el IVA en Colombia ha recaudado menos que en el promedio de América Latina (región que ha recargado históricamente su estructura tributaria en este tributo), y que en el promedio de los países de la OCDE (en donde ha ocurrido lo contrario y, son los impuestos directos los que más participan en el recaudo total). La disminución entre 2012 y 2013 debe interpretarse con cuidado, pues obedece a la sustitución de una parte del IVA por el impuesto al consumo. Una comparación más detallada para el año 2012, para evitar este efecto, muestra que el recaudo de IVA es uno de los más bajos de la región (Gráfico 4.6)

Gráfico 4.5: IVA como porcentaje del PIB en América Latina, la OCDE y Colombia entre 1990 y 2013 (% del PIB)



Fuente: CIAT.

Gráfico 4.6: IVA como % del PIB (2012)

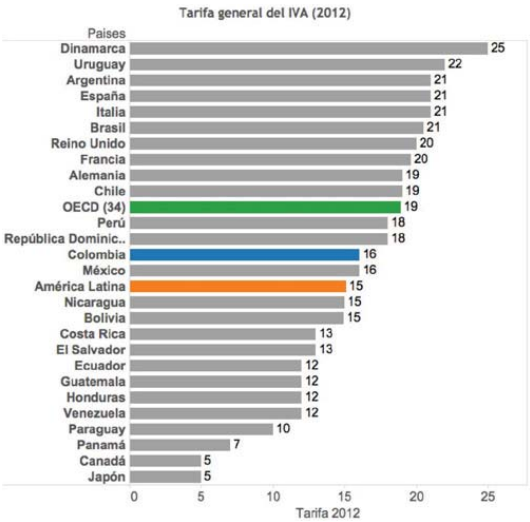


Fuente CIAT.

El recaudo del IVA (en proporción al tamaño de la economía) depende fundamentalmente de tres variables: el nivel de la tarifa, el tamaño de la base y el nivel de evasión. Comparaciones internacionales sugieren que la tarifa es baja, la base está altamente erosionada y el nivel de evasión es elevado.

En Colombia la tarifa genera del IVA (16%) es relativamente baja a pesar de estar por encima del promedio para América Latina (Gráfico 4.7). En Argentina y Brasil, la tarifa es de 21%, en Chile 19% y en Perú 18%. México tiene la misma tarifa que Colombia. Como porcentaje del PIB, varios de los países que tienen una tarifa más baja que Colombia, recaudan más como proporción del PIB, como es el caso de Bolivia. Colombia tiene la tarifa general del 16% desde hace 20 años, con un corto periodo (1998-2000) en el cual se bajó a 15%.

Gráfico 4.7: Tarifa general del IVA (2012)



Fuente: Gómez-Sabaíni *et al.* (2015)[88].

Finalmente, en cuanto al nivel de evasión como factor que afecta negativamente el recaudo del impuesto, los estudios indican que se sacrifica el 26% del recaudo potencial en promedio.

1.1.2 Racionalidad de las exenciones y exclusiones y su efecto en la productividad y eficiencia.

De acuerdo con lo señalado en el Informe Final de la Comisión de Expertos[89], la literatura ha destacado varias ventajas del IVA frente a otros impuestos indirectos y también frente a los impuestos directos[90]: i) si el tributo está bien diseñado y aplicado, el IVA se concibe como una solución eficiente frente a otros impuestos indirectos principalmente por el hecho de eliminar el efecto cascada y producir mejoras en su cumplimiento y administración; ii) si está bien diseñado y aplicado, el IVA no distorsiona las decisiones de inver-

88 Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 92.

89 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., pp. 95 y ss.

90 MINH LE, Tuan. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues. En: World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, 2003. pp. 1-55.

sión y producción y, iii) con el propósito de no afectar la competitividad de la economía, el IVA generalmente impone una tasa de 0% a las exportaciones, y permite que los exportadores descuenten el impuesto pagado en la compra de insumos; con esto se logra que el IVA se grave donde se consumen los bienes y no donde se producen.

Mientras el impuesto a las ventas se aplica sobre el valor del bien o el servicio, el impuesto al valor agregado grava el valor agregado que se genera en cada una de las etapas del proceso de producción-distribución. De esta manera en el caso del impuesto a las ventas, el precio del bien o servicio adquirido por el consumidor final puede involucrar el pago de "impuestos sobre impuestos". El efecto del impuesto en el precio se racionaliza en el caso del IVA, pues este último se determina como la diferencia entre el IVA cobrado sobre las ventas finales y el IVA pagado en las compras de insumos para la producción de bienes y servicios. Por otra parte, frente al impuesto sobre las ventas, se ha argumentado que el IVA facilita el cumplimiento y la administración en la medida en que es "*self-enforcing",* pues una empresa puede descontar el IVA pagado sobre los insumos solo si cuenta con el soporte de una factura.

Si bien la literatura ha señalado las ventajas del IVA frente a otros impuestos, también ha resaltado su gran debilidad: el incentivo de los gobiernos a extender beneficios en el impuesto, con argumentos y objetivos que hoy en día siguen siendo objeto de debate teórico y sus resultados de cuestionamiento empírico.

Se pueden distinguir tres tipos de tratamientos favorables en el IVA: i) exención total del IVA, que consiste en aplicar una tarifa de 0% y permitir el descuento del IVA pagado en la compra de insumos, ii) exención parcial, que implica no gravar con IVA el bien final pero al mismo tiempo impedir el descuento del IVA pagado sobre la compra de insumos, que es lo que en Colombia se denomina como bienes excluidos y iii) aplicación de una tarifa reducida frente a la tarifa general, permitiendo el descuento del IVA en la compra de insumos. A continuación se exponen algunas dificultades concretas en materia de exenciones y exclusiones.

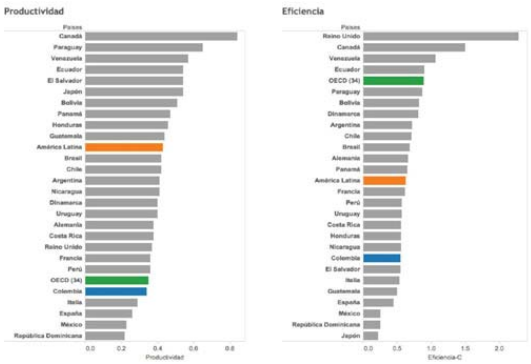
a) Baja productividad y eficiencia

Como se ha venido señalando, las exenciones y exclusiones son numerosas y a la luz de la discusión anterior no solo erosionan de manera importante la base, la productividad y eficiencia del impuesto, sino que tampoco encuentran sustento técnico y empírico fuerte. Lo anterior, sumado a la existencia de tarifas reducidas, y el elevado grado de evasión han impactado negativamente la productividad del IVA.

Por productividad se entiende la diferencia entre el recaudo efectivo y el potencial de recaudo si todos los bienes y servicios se gravaran a la tarifa general y no hubiera exenciones y exclusiones, ni evasión. Este indicador se ha aproximado en la literatura a través de la razón entre el recaudo de IVA como proporción del PIB y la tarifa general del impuesto. En otras palabras, este indicador mide cuánto se recauda de IVA como porcentaje del PIB por cada punto de tarifa. Otra medición de productividad muy utilizada es la razón entre el recaudo del IVA como proporción del consumo sobre la tarifa general del IVA. La idea detrás de esta medición es que el IVA se paga sobre el consumo y no todo el PIB se consume. Por ello, la medición que tiene en cuenta el PIB solo resulta comparable para economías en donde la razón consumo/PIB es similar. A este indicador también se le denomina eficiencia del IVA.

Cálculos recientes muestran que el IVA tiene niveles de productividad y eficiencia bajos en Colombia (Gráfico 4.8). En los dos casos, Colombia ocupa uno de los últimos lugares y se encuentra por debajo de los promedios de la OCDE y de América Latina. De esta manera, mientras en los países con IVA más productivos, por cada $100 de recaudo potencial se recogen $80, en América Latina se recogen un poco más de $50 en promedio y en Colombia cerca de $40.

Gráfico 4.8. Productividad y eficiencia del IVA



Fuente: Gómez-Sabaíni *et al.* (2014)[91].

Un estudio reciente del BID descompone para diferentes países de América Latina la pérdida de productividad del IVA en dos elementos: i) la pérdida de recaudo debido a las exenciones y tasas reducidas y ii) la erosión del recaudo debido a la evasión y las debilidades en materia de gestión y la ausencia de una fiscalización eficiente y oportuna. Los resultados sugieren que para el caso de Colombia ambos aspectos resultan importantes en explicar la baja productividad del IVA.

En cuanto al tamaño de la pérdida en recaudo como consecuencia de los beneficios, se tiene que en países como Argentina y Chile, esta es relativamente baja. Los autores calculan que en estos dos países el recaudo aumentaría apenas en un 10% si no existieran las tasas reducidas y las exenciones. Por su parte, en Ecuador y Perú la pérdida de recaudo por estos conceptos se acerca a 25%. En Colombia, El Salvador Guatemala y Panamá la situación es más preocupante pues la pérdida de recaudo está alrededor de 40%. En el extremo están Costa Rica, Honduras, México, Nicaragua y República Dominicana, países en los que los beneficios generan en promedio una pérdida del 60% en el recaudo[92]. En promedio, por cuenta de los gastos tributarios se sacrifica el 21% del recaudo potencial.

En relación con la pérdida de recaudo debido a las debilidades de gestión, fiscalización y a la evasión, los mismos autores encuentran que por esta razón se sacrifica el 26% del recaudo potencial en promedio. Colombia, junto con Jamaica y República Dominicana son los

91 GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos y MORÁN, Daimiro (NU. CEPAL). Tax Policy in Latin America. Assessment and Guidelines for a Second Generation of Reforms. ECLAC, 2014. 90 p. Gráfico tomado de: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 98.

92 CORBACHO, A., FRETES, Vicente. y LORA, Eduardo (Inter-American Development Bank). Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo. 2013.

países en donde la pérdida de recaudo por esta causa es la más grande (39% del recaudo potencial).

b) Tratamiento a los bienes de capital

La imposibilidad de descontar plenamente el IVA en la compra de bienes de capital castiga de manera importante la inversión. En la mayoría de países, el IVA se establece sobre el consumo. Bajo este esquema, las empresas pagan el gravamen sobre los bienes y servicios que adquieren, pero en general pueden descontar aquel que pagan sobre la compra de todos los insumos que utilizan en el proceso productivo, inclusive sobre los bienes de capital.

Colombia es uno de los pocos países en donde las empresas no pueden descontar totalmente el IVA pagado sobre la maquinaria y equipo que adquieren. En estas circunstancias, el IVA sobre los bienes de capital representa un costo adicional para las empresas que afecta la competitividad y desincentiva la inversión. Las empresas solo pueden recuperar parte del IVA pagado sobre bienes de capital a través de las deducciones por depreciación en el impuesto a la renta. Adicionalmente, en la reforma de 2014 se permitió un descuento en el impuesto de renta de 2% del IVA pagado en la compra del bien. También se excluyen del IVA las importaciones de maquinaria pesada para la industria básica e industrial cuando esta no se produzca en el país.

La solución definitiva de este problema debe tener en cuenta, sin embargo, que el IVA sobre bienes de capital genera recursos importantes para el fisco (0.6% del PIB) y que su eliminación o reducción gradual debe ser compensada de alguna manera.

c) El tratamiento de la construcción de inmuebles con destino residencial y no residencial.

En Colombia, la venta de inmuebles con destino residencial y no residencial es considerada un bien no gravado con IVA. Lo mismo sucede con los arrendamientos de inmuebles con destino residencial. La aproximación de los diferentes países al tratamiento de los inmuebles ha sido variada. En la mayor parte de los países de la Unión Europea se grava con IVA la construcción y venta de viviendas nuevas (con tasas reducidas para la vivienda social), así como de bodegas y edificios comerciales nuevos, pero se usan mecanismos de descuento de ese IVA al comprador de inmuebles que se destinan a la producción de bienes o servicios gravados, encaminados a facilitar el manejo del flujo de caja de los inversionistas.

El gravamen con IVA a la vivienda nueva de mayor valor otorgaría progresividad a este impuesto. El gravamen a las construcciones comerciales (bodegas, oficinas, fábricas) permitiría alcanzar una mayor neutralidad en las decisiones de inversión, mitigando o superando los actuales incentivos tributarios en favor de la inversión en este tipo de activos vis a vis la maquinaria y equipo, la cual está gravada con IVA a pesar de que contribuye a mejoras en productividad en mayor medida que la inversión en propiedad raíz.

d) Intangibles

En Colombia, a diferencia de la mayoría de países, las transacciones de intangibles que se realizan en el territorio nacional no se gravan con IVA. En muchos otros países se gravan las relacionadas con software, marcas, patentes, bases de datos e información y registros sanitarios y de otra índole. Así mismo, en muchos países se excluye el *goodwill* (crédito mercantil) pagado que se genera como resultado de la compra de establecimientos comerciales o de compañías.

e) Servicios prestados desde el exterior

En Colombia, a diferencia de otras jurisdicciones, no todos los servicios prestados desde el exterior se entienden prestados en nuestro país, lo que se ha prestado para diferentes interpretaciones que han aumentado la litigiosidad respecto de las actuaciones de la administración tributaria y pueden poner en peligro el principio de neutralidad que irradia el sistema tributario.

f) Inequidades en el tratamiento de productos similares

Se pueden identificar tratamientos diferentes en el IVA para bienes y servicios similares, lo cual no encuentra ninguna justificación técnica y en cambio sí genera inequidades y distorsiones en la economía. Este es el caso por ejemplo del asfalto (excluido) y cemento (tarifa general); los servicios de restaurante y cafetería prestados por franquicias (tarifa general) y los otros (gravados con impuesto al consumo); y las diferencias en la base gravable sobre la cual se liquida el IVA en zonas francas establecidas o en trámite antes de 2012 (se resta de la base gravable el valor agregado incorporado en la zona) y las establecidas desde entonces (no se resta), entre otros.

El régimen simplificado también ocasiona un tratamiento privilegiado, pues las personas naturales así clasificadas no cobran IVA sobre sus ventas de bienes y servicios gravados. Colombia cuenta actualmente con un régimen simplificado que presenta limitaciones. Este carece de instrumentos de control por parte de la administración lo cual permite abusos en contra del sistema. Por otra parte, se ha constituido en un canal de evasión. En efecto, proliferan facturas o transacciones de operaciones ficticias entre agentes del régimen ordinario y simplificado que dan lugar a indebidos descuentos del impuesto.

No obstante, muchos países en lugar de abolir los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes han comenzado a diseñar e implementar sistemas simplificados eficientes que buscan no solo incluir más personas naturales y empresas pequeñas en el sistema y aumentar el recaudo sino también contribuir a la formalización de la economía.

Como en otros países, los costos de transacción asociados al cumplimiento del IVA en Colombia son altos, especialmente para el caso de las empresas de menor tamaño.

Un estudio reciente del Banco Mundial sobre la tributación de las micro y pequeñas empresas en Colombia concluye que, a pesar de haberse dado esfuerzos recientes en lo relacionado con el impuesto de renta de las personas que realizan actividades por cuenta propia mediante la introducción del IMAS, el efecto ha sido muy pequeño en términos de recaudo y del número de contribuyentes que han entrado a este sistema[93].

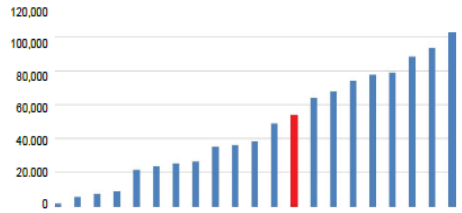
Pero además, señalan que este nuevo sistema no está alineado con el régimen simplificado en el caso del IVA, especialmente en lo que tiene que ver con los umbrales que aplican en estos dos regímenes. Las com-

[93] BANCO MUNDIAL. Reforming the Tax System for Micro, Small and Medium Enterprises. Draft report, agosto. 2015.

paraciones internacionales del estudio muestran que el umbral que divide al régimen simplificado del régimen común en el IVA está en un nivel intermedio, es decir no es alto pero tampoco es bajo, mientras que el umbral inferior del IMAS para varias de las actividades definidas en este sistema aparece relativamente bajo.

El análisis de la entidad multilateral recomienda pensar en un régimen simplificado unificado para impuestos a nivel nacional para las micro y pequeñas empresas, que incluya impuesto de renta e IVA, en el cual los umbrales se establezcan en un nivel que permitan segmentar adecuadamente los micro contribuyentes de los contribuyentes pequeños.

Gráfico 4.9: Umbrales de IVA (US$)



Fuente: Tomado de Banco Mundial (2015).

1.2 DESCRIPCIÓN

En consideración a lo expuesto, una reforma al IVA debe seguir los principios que guían la tributación óptima: i) el impuesto debe maximizar el recaudo produciendo la menor distorsión posible en las decisiones económicas de los agentes, ii) el tributo debe maximizar los ingresos con los menores costos de transacción posibles para los contribuyentes y la administración tributaria, iii) el régimen del tributo debe ser lo más claro y sencillo posible de manera que los contribuyentes entiendan de manera clara sus obligaciones y puedan cumplir con ellas, iv) el tributo debe producir el monto de impuestos que se espera genere, en el momento oportuno, evitando la doble tributación y la evasión, de manera que los contribuyentes perciban al sistema como justo y efectivo, y v) el régimen debe tener la flexibilidad para adaptarse a los avances tecnológicos y comerciales de acuerdo con lo señalado por la OCDE.

Compartiendo los principios de la tributación óptima, la Comisión de Expertos consideró que en cuanto al régimen actual del IVA resultan necesarias modificaciones o reformas tendientes a: ampliar la base gravable, revisar el tratamiento a bienes de capital, revisar el régimen simplificado, y eliminar inequidades en el tratamiento entre bienes y servicios similares.

Adicionalmente, la Comisión de Expertos se refirió a otras propuestas relacionadas con la implementación de la manera más rápida y eficiente de la factura electrónica y con la adopción de cambios procedimentales y de control que fortalezcan la capacidad de la DIAN para mejorar el control y reducir la evasión, las cuales no serán abordadas en el presente capítulo del IVA, sino en el relativo al control a la elusión y la evasión.

Las modificaciones al Estatuto Tributario propuestas son las siguientes:

i) Artículo 420 del Estatuto Tributario (hechos sobre los que recae el impuesto)

Se propone redefinir el hecho generador para incluir los intangibles dentro de los bienes y servicios gravados y aplicar el principio de destino en los servicios. Así, las modificaciones en el artículo 420 del Estatuto Tributario buscan extender el hecho generador en el Impuesto sobre las ventas con la inclusión de nuevos supuestos que se consideran ventas y servicios gravados con el Impuesto, así:

– *Ventas de bienes:* con la modificación del literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario se extiende el hecho generador a aquellos supuestos en donde se realicen transacciones sobre bienes incorporables (intangibles) e inmuebles, siempre y cuando la misma legislación tributaria no la considere como excluida.

Se aclara que dentro de la sujeción del impuesto, se incluyen las ventas de intangibles realizadas desde el exterior y no se restringe exclusivamente a operaciones realizadas en el territorio nacional.

– *Prestaciones de servicios y regulación de nuevas TIC:* en lo atinente a la modificación del literal b) del artículo se introduce la aplicación del principio de destino (vigente hoy en día para las ventas de mercancía) en las prestaciones de servicios desde el exterior, entendiendo que estas se encuentran sujetas a imposición cuando el destinatario y el usuario del servicio se encuentre localizado en el territorio nacional.

La aplicación del principio de destino en los servicios, es una adecuación de la norma fiscal a nuevos fenómenos que se encontraban ajenos a la imposición del Impuesto, entre otros, a aquellos asociados al fenómeno de la economía digital que implica el reconocimiento de los avances de las TIC –Tecnologías de la Información y la Comunicación– que han generado nuevas formas de prestaciones de servicios y generaciones de valor.

Al respecto la OCDE ha manifestado lo siguiente:

"La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC). La revolución de las TIC ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. Por ejemplo, los minoristas ofrecen a sus clientes la posibilidad de realizar pedidos en línea, pudiendo recabar y analizar los datos relativos a cada cliente para poder ofrecer publicidad a medida y prestar un servicio personalizado; el sector de la logística se ha visto transformado por la capacidad de rastrear y hacer un seguimiento de vehículos y mercancías a lo largo y ancho del globo; los proveedores de servicios financieros facilitan cada vez en mayor medida a los clientes la gestión de sus finanzas, la realización de transacciones y el acceso a nuevos productos en línea; en el sector productivo, la economía digital ha mejorado la capacidad de supervisar a distancia los procesos productivos y de controlar y utilizar la maquinaria; en el marco del sector educativo, universidades y proveedores de servicios de tutoría y otros servicios educativos son capaces de ofrecer cursos a distancia, lo que les permite familiarizarse con y responder a la demanda global; en el sector sanitario, la economía digital permite hacer un tele diagnóstico y utilizar historias clínicas para mejorar la eficacia del sistema y la experiencia del paciente. Por último, el sector de los medios de comunicación y radiodifusión ha experimentado una auténtica revolución, viéndose ampliado el papel de las fuentes de información no tradicionales en los medios actuales e incrementada la participación de los usuarios en los

medios sirviéndose de las redes sociales y de contenidos generados por los propios usuarios (CGU).

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales"[94].

Así las cosas, con la inclusión de este supuesto se pretenden abarcar estas nuevas formas de economía que por el momento son ajenas a supuestos de tributación, tales como "*Suministro de páginas web, hosting, almacenamiento en la nube (cloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos, Suministro de software y sus actualizaciones, Suministro electrónico de imágenes, texto y otro tipo de información, así como la disponibilidad de acceso a bases de datos digitales, Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento*, *Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia Suministro de otros servicios online (publicidad, plataformas participativas, plataformas de pagos, entre otros).*"

Finalmente, y a efectos de determinar la territorialidad del impuesto cuando se trata de venta de bienes incorporales o prestación de servicios desde el exterior se establecen una regla general en parágrafo 3° en donde se indica que toda prestación de servicios o adquisición de incorporales se entiende prestado o adquirido en Colombia cuando el usuario directo o el destinatario tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.

ii) Artículo 421 (Hechos que se consideran venta)

Se ajusta la norma con el propósito de armonizar su redacción con el artículo 420 del Estatuto Tributario (propuesto), esto es, a partir de un lenguaje amplio que permita la inclusión de bienes inmuebles e intangibles.

A la par de lo anterior, se incorpora un parágrafo en el cual se señala expresamente que no se considera venta para efectos del impuesto sobre las ventas, y por tanto no lo causa la donación, la asignación y la entrega de mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación que adelanten entidades estatales.

iii) Artículo 424 (Bienes que no causan el impuesto) En este artículo se introducen las siguientes modificaciones:

• Se incluyen los productos de soporte nutricional destinados para alimentación enteral que se encontraban excluidos del impuesto, pero por un cambio en la clasificación arancelaria realizado por el INVIMA quedaron gravados con IVA. Estos bienes hacen parte de los alimentos para propósitos médicos especiales suministrados por vía de sondas para pacientes con necesidades específicas en tratamientos especializados.

• Se modifica el umbral para el cual se consideran excluidos los computadores, las tabletas y se incluyen los teléfonos inteligentes en esta última categoría, con el fin de generar una mayor penetración de estas tecnologías a los niveles de la población de ingresos más bajos.

• Se elimina la exclusión del asfalto con el fin de generar condiciones de igualdad con respecto al tratamiento del cemento.

• Se incluye la exclusión de la venta de bienes inmuebles de uso distinto al residencial. Es importante aclarar que la venta de Vivienda VIS y VIP, incluida la rural, sigue exenta del impuesto.

• Para facilitar la lectura e interpretación del artículo, se eliminan los parágrafos 1° y 2° y se incorporan como numerales 14 y 15. Igualmente se adiciona el numeral 16 correspondiente a los productos que se compren o introduzcan al departamento del Amazonas en el marco de los convenios colombo-peruano y el convenio con la República federativa del Brasil.

iv) Artículo 428 428 (importaciones que no causan impuesto)

Se ajusta la norma con el propósito de armonizar su redacción con el Decreto 390 de 2016 (Estatuto Aduanero). Sobre el particular, conviene recordar que la entrada en vigencia del citado decreto es escalonada, como ocurre con algunas disposiciones relativas a usuarios aduaneros permanentes (UAP) y altamente exportadores (ALTEX) las cuales continúan vigentes por 4 años más; por tanto, resulta necesario incorporar un parágrafo transitorio a partir del cual se especifique que la exclusión de que trata el literal g) del artículo 428 del Estatuto Tributario comprende tanto las figuras jurídicas en comento, así como las adoptadas en el nuevo régimen aduanero, esto es, operadores económicos autorizados.

v) Artículos 437-1 y 437-2

Se incluyen los responsables y las tarifas de retención para efectos de hacer efectivo el cobro del IVA como consecuencia de las modificaciones incluidas en el artículo 420 relacionadas con la economía digital.

vi) Artículo 459 (Zonas Francas)

Se elimina la segunda parte del inciso 2° del parágrafo. Así las cosas, habrá de entenderse que la base gravable en las importaciones, de que trata el artículo 459 del Estatuto Tributario, aplicará para todas las sociedades declaradas o que se lleguen a declarar como Zona Franca y a los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas. Esta modificación responde a la necesidad de igualar el tratamiento del IVA en las zonas francas existentes antes y después de 2012, por consideraciones de equidad y competencia.

vii) Artículo 462-1

Se propone extender la aplicación de la base gravable especial (AIU) al impuesto de Industria y Comercio (incluyendo complementarios y retención) y a la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial.

viii) Artículo 468 (aumento de la tarifa)

Se propone el aumento de la tarifa para que pase del 16% al 19%, con el fin de generar mayores recursos para inversión social y de alcanzar una tarifa más cercana a la de nuestros vecinos latinoamericanos, como se mencionó anteriormente.

ix) Artículo 468-1 (nuevos productos gravados a la tarifa del 5%).

---

[94] Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital.

Se gravan: i) los elementos y partes para la conversión al sistema de gas vehicular, con el fin de que tenga un tratamiento similar a las carrocerías y partes de los vehículos eléctricos; y ii) los diarios y publicaciones periódicas.

También se propone gravar solo la primera venta de vivienda nueva cuyo valor supere los 26.800 UVT. Las ventas sucesivas de bienes inmuebles se entiende que están excluidas. De aquel tratamiento se excluye la venta de vivienda VIP y VIS, urbana y rural, la cual continúa exenta.

Con el fin de establecer un régimen especial para el sector de construcción, teniendo en cuenta que la actividad se tarda años en generar ingresos, se plantea un sistema excepcional a lo establecido en el artículo 496 del Estatuto Tributario. Así las cosas, los constructores, responsables del IVA, tendrán la oportunidad de tomar como descuento los IVA pagados durante la época de inversión, a partir del momento que realicen la primera venta.

x) Artículo 468-3

Se grava a la tarifa reducida el servicio de internet prestado al estrato 3.

xi) Artículo 476

Con el fin de generar un incentivo que facilite la penetración del internet en los estratos bajos se incluye la exclusión del servicio residencial de internet en los estratos 1 y 2.

xii) Artículo 477

Se incluyen las armas, municiones y material de guerra o reservado y por consiguiente de uso privativo pertenecientes a las Fuerzas Militares y la Policía Nacional, con el fin de no generar una erogación adicional en el presupuesto del sector defensa y generar condiciones de competencia para la industria nacional de armas, municiones y astilleros y armadores cuando le venden esos bienes a las Fuerzas Militares o a la Policía Nacional.

De otro lado, se gravan a la tarifa general los barcos y buques y sus respectivas reparaciones y mantenimiento, con el fin de que puedan cruzarse los IVA pagados en su producción.

xiii) Artículo 481

Se aclara: i) que las operaciones de reembarque se seguirán considerando exportaciones para efectos del tratamiento del IVA, a la luz de las modificaciones incluidas en esta materia en la regulación aduanera vigente, Decreto 390 de 2016; y ii) la exención para los productores e importadores de cuadernos.

xiv) Artículo 496

Para los responsables que deben declarar bimestralmente se propone un total de 4 periodos (8 meses) para solicitar los impuestos descontables, en aras de equiparar la situación con los responsables que deben declarar cuatrimestralmente.

Por su parte, para los responsables que deben declarar cuatrimestralmente se proponen 2 períodos (8 meses) para solicitar los impuestos descontables.

La anterior modificación obedece a la necesidad de armonizar el artículo 496 del Estatuto Tributario con el artículo 600 *ibídem*, ya que, a la fecha los responsables que deben declarar cuatrimestral carecen de una solución jurídica en cuanto a la oportunidad de los descuentos.

xv) Artículo 499 (control al régimen simplificado)

Con el fin de controlar las operaciones con el régimen simplificado se propone la modificación de los topes para su ingreso, homologando para todos los supuestos previstos el tope a 3.500 UVT. Esta unificación simplifica la fiscalización del impuesto y contribuye a la simplificación del régimen.

Es así como se ajustan las variables económicas a partir de las cuales se determina la pertenencia al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, así:

1. De 4.000 UVT ingresos brutos totales provenientes de la actividad, a 3.500 UVT.

2. De 3.300 UVT por celebración de contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual, a 3.500 UVT.

3. De 4.500 UVT consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, a 3.500 UVT.

xvi) Artículo 600 (Reducción de periodos gravables)

A raíz de la problemática que ha generado la inclusión de diferentes periodos gravables en el impuesto sobre las ventas, se propone su reducción a únicamente a dos, a saber: bimestral y cuatrimestral. Asimismo, se indica en el parágrafo 2° que las declaraciones presentadas bimestralmente por quien estaba obligado a hacerlo de manera cuatrimestral se tendrán por válidas, siempre y cuando se presenten en las fechas establecidas por el Gobierno nacional.

Se incluye un artículo para prever un periodo de dos meses para que los comercios tengan la posibilidad de ajustar las tarifas de los bienes gravados que sufran cambios de tarifas.

xvii) Tratamiento bienes de Capital

La Ley 1739 de 2014 reconoció un descuento contra el Impuesto de renta de 2 puntos del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital.

La propuesta que se presenta en este proyecto de ley para aliviar la situación del sector empresarial en la adquisición de estos bienes, es la inclusión del IVA pagado como deducción efectiva en el respectivo periodo en que se dio este desembolso en el impuesto de renta.

2. IMPUESTO AL CONSUMO

El impuesto al consumo fue creado por la Ley 1607 de 2012 y comenzó a regir el 1° de enero de 2013, como reemplazo del IVA, con el fin de gravar ciertos servicios como el expendio de comidas y bebidas preparadas. Su control y fiscalización se hacen muy dispendiosos, pero en cambio su cobro, recaudo y pago posterior, resultan más fáciles tanto para el contribuyente como para la DIAN[95].

Este impuesto ha permitido incrementar el recaudo, ha facilitado el control, además ha disminuido el volumen de devoluciones. Es importante mencionar que los contribuyentes que lo facturan no tienen derecho a descontar el IVA pagado por la compra de sus insumos, bienes o servicios. De esta manera, quien paga el im-

[95] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 105.

puesto lo maneja como mayor valor del gasto sobre el servicio obtenido.

Los servicios de telefonía móvil y las ventas de vehículos (como automóviles, motos, yates, barcos) también tienen un impuesto al consumo, además de estar gravados con IVA.

2.1 JUSTIFICACIÓN

La propuesta del presente proyecto de ley busca lograr coherencia en estructura tarifaria entre el IVA y el impuesto al consumo, así como facilitar el control tributario del impuesto, e igualar la carga fiscal y las condiciones de los contribuyentes que se encuentran en situaciones similares.

Adicionalmente, la propuesta buscar eliminar un elemento ajeno a la estructura de un impuesto indirecto, como es la explotación de un bien intangible, la cual se relaciona más con la estructura de gastos y deducciones del impuesto sobre la renta.

Con el propósito de coordinar el régimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares con el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, se ha propuesto la modificación de los requisitos para pertenecer al mismo: de una parte, disminuyendo el límite de ingresos brutos totales provenientes de la actividad a 3.500 UVT y, de otra, incluyendo la posibilidad de contar con máximo un establecimiento de comercio.

2.2 DESCRIPCIÓN

Se propone la modificación de los siguientes artículos:

i) Artículo 512-1

Se propone modificar artículo 512-1 y 512-9 del Estatuto Tributario, con el fin de gravar con el impuesto nacional al consumo: i) el servicio de navegación móvil y ii) el servicio de restaurante, bares, tabernas y discotecas que funcionen bajo un sistema que involucre la explotación de un intangible. Estas modificaciones están sustentadas en el criterio de equidad y en particular para equiparar la carga tributaria de contribuyentes en condiciones asimilables.

A la par de lo anterior, se propone incluir un parágrafo 4° en el cual se aclara que los servicios de alimentación contratados por entidades estatales con recursos públicos y destinados al desarrollo de programas de asistencia social alimentaria estarán excluidos del mencionado tributo; ello de acuerdo con lo dispuesto en la Sentencia C-209 de 2016, en la cual la Corte Constitucional declaró condicionalmente exequible el numeral 3 del artículo 512-1 del Estatuto Tributario.

Tratándose del impuesto nacional al consumo por servicio de telefonía no se propone un aumento de la tarifa pero sí la ampliación de su base gravable, incorporando a la misma el servicio de navegación móvil, de modo consecuente con lo planteado en el artículo 512-1 del Estatuto Tributario planteado.

ii) Artículo 512-2

Tratándose del impuesto nacional al consumo por servicio de telefonía no se propone un aumento de la tarifa pero sí la ampliación de su base gravable, incorporando a la misma el servicio de navegación móvil, de modo consecuente con lo planteado en el artículo 512-1 del Estatuto Tributario planteado.

iii) Artículo 512-13

Con el propósito de coordinar el régimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares con el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, se ha propuesto la modificación de los requisitos para pertenecer al mismo, disminuyendo el límite de ingresos brutos totales provenientes de la actividad a 3.500 UVT.

El referido cambio se orienta a ampliar el conjunto de responsables del régimen común del citado tributo, ya que, como se sabrá, los responsables del régimen simplificado no están obligados a recaudar (y consecuentemente tampoco a declarar) el impuesto, lo que en parte ha favorecido la evasión.

iv) Artículo 512-14

En vista de que a la fecha no se tiene certeza de orden legal en cuanto a las obligaciones de los responsables del impuesto nacional al consumo, se propone la mención expresa de las mismas.

3. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS

El Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) se encuentra definido en el artículo 870 y siguientes del Estatuto Tributario, y grava de forma general la realización de ciertas transacciones financieras adelantadas por usuarios del Sistema Financiero, con una tarifa del 4x1.000.

3.1 JUSTIFICACIÓN

De acuerdo con lo señalado por la Comisión de Expertos[96], el GMF es un impuesto de fácil recaudación y genera recursos importantes para el Gobierno (0.8% del PIB en el último año), y si bien tiene efectos negativos sobre la intermediación financiera, cualquier otro tributo que sustituya su recaudo actual también tendría efectos nocivos sobre la actividad económica. Además, la intermediación financiera no está gravada con IVA y la Comisión considera que se debe mantener exenta.

3.2 DESCRIPCIÓN

En consideración a lo anterior, resulta necesario dar continuidad al GMF, siendo procedente eliminar el desmonte gradual que está previsto en las normas vigentes.

III. FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES: CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL AL COMBUSTIBLE

La contribución parafiscal al combustible se encontraba definida en los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014 *"Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones"*. Esta contribución se destinaría de forma específica a financiar el Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC), con el fin de atenuar las fluctuaciones de los precios de los combustibles, de conformidad con las Leyes 1151 de 2007 y 1450 de 2011.

Mediante la Sentencia C-585 de 2015, la Corte Constitucional resolvió la demanda de inconstitucionalidad presentada contra las anteriores disposiciones (por violación del principio de legalidad tributaria), resolviendo declarar su exequibilidad.

96 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 106.

No obstante, la contribución parafiscal al combustible fue declarada inexequible por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-726 de 2015, al considerar que, respecto de los artículos que contenían la contribución, se habían violado los principios de consecutividad e identidad flexible de que tratan los artículos 157 y 158 de la Constitución Política.

En consideración a lo anterior y en el marco de la presente reforma tributaria estructural, se revisó la necesidad de incorporar nuevamente la contribución parafiscal al combustible, de acuerdo con los fundamentos que se exponen a continuación.

1. JUSTIFICACIÓN

El Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC) fue creado por el artículo 69 de la Ley 1151 de 2007 como un fondo sin personería jurídica, adscrito y administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público cuya función principal es la de atenuar en el mercado interno el impacto de las fluctuaciones de los precios de los combustibles en los mercados internacionales.

De acuerdo con el artículo 101 de la Ley 1450 de 2011, los recursos necesarios para el funcionamiento del FEPC provienen de las siguientes fuentes: a) los rendimientos de los recursos que conformen el FEPC; b) los recursos de crédito que de manera extraordinaria reciba del Tesoro, y; c) los recursos provenientes de las diferencias negativas, entre el Precio de Paridad internacional y el Precio de Referencia establecido por el Ministerio de Minas y Energía, o quien haga sus veces, cuando existan. Esta última fuente fue declarada inexequible por la Sentencia C-621 de 2013.

Como se señaló anteriormente, la Ley 1739 de 2014, a través de sus artículos 69 y 70, creó la contribución parafiscal para financiar el FEPC, artículos que fueron declarados inexequibles por la Corte Constitucional (C-726 de 2015). Con la creación de esta contribución, en los eventos en los que el precio internacional del petróleo cayera y fuera inferior al precio interno, se generaría un ahorro a favor del Fondo que permitiría pagar el déficit del mismo, con lo cual se le daba el carácter de auto sostenible y evitaría que la Nación continuara endeudándose para pagar los saldos a favor de los refinadores e importadores. Así las cosas, con el fallo de la Corte Constitucional el FEPC perdió su principal y natural fuente de financiación.

Por lo tanto, la creación de la contribución parafiscal al combustible, permitirá contar de nuevo con este mecanismo de ahorro, que a su vez evitará que se genere una mayor deuda para el Gobierno nacional central (que a su vez implica un mayor servicio a la deuda y un mayor déficit fiscal). A diciembre de 2015, el déficit que presentaba el FEPC superaba los 5 billones de pesos y ha venido en aumento durante el 2016.

Adicionalmente, esta contribución permite que se le dé continuidad a mediano y largo plazo al FEPC, considerando que, si la estabilización no puede financiarse con el ahorro, dicha figura se desnaturaliza para únicamente ser fuente de subsidios, con su consecuente costo fiscal.

Además, con la contribución parafiscal, se corrigen las causas que dieron lugar a la inexequibilidad del literal c) del artículo 101 de la Ley 1450 de 2011 (desconocimiento del principio de legalidad tributaria).

2. DESCRIPCIÓN

En consideración a que subsisten las causas que dieron lugar a la creación de la contribución parafiscal al combustible, y a que su declaratoria de inconstitucionalidad lo fue por vicios de forma en el trámite legislativo, se propone su inclusión en el presente proyecto de ley, para financiar el Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles.

En el proyecto de ley se definen el hecho generador, los sujetos pasivos y responsables, la causación, la base gravable, la tarifa, el sujeto activo, el periodo y pago.

B. TRIBUTOS TERRITORIALES

Las reformas al sistema tributario también tienen un componente territorial que busca: i) hacer precisiones fundamentales a los principales elementos de impuestos altamente representativos a nivel territorial, como el impuesto de industria y comercio, el impuesto de alumbrado público, el impuesto a los cigarrillos, y el impuesto a los vehículos automotores, y; ii) incrementar la eficiencia del recaudo y clarificar y simplificar los trámites del contribuyente.

Dentro del marco de autonomía de municipios, distritos y departamentos en el manejo de sus tributos, esto elementos contribuyen a solidificar la competencia de las diversas entidades en la administración de sus principales fuentes de ingreso.

En concreto, las modificaciones tributarias propuestas a nivel territorial recaen sobre los siguientes temas: 1. Impuesto sobre Vehículos Automotores; 2. Impuesto de Industria y Comercio (ICA); 3. Impuesto de Alumbrado Público; 54 Límites al cobro por contribución de obra pública y estampillas territoriales y; 5. Procedimiento tributario.

1. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES

El impuesto de vehículos que se definió en 1998 a través de la fusión de dos tributos, el de timbre (propiedad) y el de circulación. Su recaudo lo realizan los Departamentos y el Distrito Capital. Los departamentos deben transferir a los municipios un 20% del impuesto, los intereses y las sanciones, en función de la dirección del propietario informada en la declaración, salvo en el caso de Bogotá[97].

1.1 JUSTIFICACIÓN

La principal dificultad identificada en relación con el impuesto sobre vehículos automotores se relaciona con la falta de mecanismos de control en el recaudo, lo cual genera un alto índice de evasión[3].

1.2 DESCRIPCIÓN

En primer lugar, se propone eliminar la referencia a vehículos particulares, para incluir a los demás vehículos en la definición de rangos y tarifas. Esta modificación no grava a los vehículos de transporte público.

En cuanto a la administración del impuesto, se propone la obligación de entregar toda la información del RUNT a cada Departamento, Distrito y Municipio, que les permita asegurar la debida liquidación, recaudo y control del impuesto sobre vehículos automotores, en

[97] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 153.

[3] Ibíd., pp. 154 y 155.

aras de una mayor eficiencia por parte de la administración tributaria y un servicio y disponibilidad de información más adecuado para los contribuyentes.

2. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

2.1 JUSTIFICACIÓN

En concordancia con lo señalado por la Comisión de Expertos, el Impuesto de Industria y Comercio presenta las siguientes dificultades generales: i) castiga de manera fuerte la eficiencia económica por los efectos cascada que conlleva; ii) la multiplicidad de actividades gravadas, tarifas, bases y calendarios hace que los costos de cumplimiento del impuesto sean elevados; y iii) la falta de claridad en la definición de territorialidad hace que el impuesto carezca de equidad, generando disputas entre regiones[98].

2.2 DESCRIPCIÓN

De acuerdo con señalado por diversas sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, frente a la necesidad de precisar los elementos estructurales del Impuesto de Industria y Comercio y reconociendo las múltiples dificultades que en relación con dicho impuesto se presentan entre los contribuyentes y los municipios, se propone introducir algunas precisiones al régimen general del impuesto. En relación con esta necesidad de precisión, resulta oportuno citar la Sentencia C-121 de 2006 en donde la Honorable Corte Constitucional señaló:

"5.7 Empero, lo anterior no obsta para que, con el mismo carácter general propio de la actividad legislativa, respetuoso de las competencias de las entidades territoriales, la ley pueda en un futuro entrar a señalar ciertas pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones para evitar los conflictos de normas municipales en el espacio, o los conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en especial en aquellos casos conflictivos en los cuales las actividades gravadas tienen factores o elementos que se vinculan a más de un municipio. A vía de ejemplo, tales normas podrían definir criterios para establecer a qué municipio se le atribuye prevalentemente la verificación de la actividad gravada en casos como la actividad de transporte, el comercio electrónico o las actividades sobre intangibles, la actividad industrial que consiste en un proceso que se desarrolla en varios municipios, ciertos casos de la prestación de servicios personales, etc... Es más, la Corte considera que para que la solución de estos conflictos no se produzca por la vía de la interpretación de la ley en sede judicial, como se viene presentando hasta ahora, es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un municipio."

98 Ibíd., p. 170.

Con base en lo anterior, se propone precisar la base gravable desde el punto de vista del ingreso gravado, y de manera crucial, se formulan definiciones para clarificar la territorialidad del impuesto, que es fuente de controversia entre diversas entidades territoriales y los contribuyentes, permitiendo una gestión más transparente y facilitando el proceso de declaración de los diferentes agentes sujetos del impuesto.

Adicionalmente, con el fin de simplificar el proceso de declaración y pago, se propone la unificación del formato de declaración del ICA en todo el país, lo cual contribuye de manera significativa a la calidad del impuesto, en particular para los contribuyentes con actividad en más de una jurisdicción territorial.

3. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

El impuesto sobre el servicio de alumbrado público fue establecido inicialmente por la Ley 97 de 1913, que facultó su creación al Concejo Municipal de Bogotá. Posteriormente, mediante el artículo 191 de la Ley 1753 de 2015 (Plan Nacional de Desarrollo) se sustituyó este impuesto por una contribución especial con destinación específica. Sin embargo, esta disposición fue declarada inexequible por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-272 de 2016.

3.1 JUSTIFICACIÓN

La falta de definición de los elementos del tributo en la Ley 97 de 1913 (hecho generador, sujetos pasivos, base gravable y tarifa) ha dado lugar a problemáticas, siendo necesaria la fijación legal de sus elementos, permitiendo a los municipios la destinación de los recursos tributarios a la prestación efectiva del servicio.

Esta dificultad fue puesta de presente con la expedición de la Ley 1753 de 2015 (Plan Nacional de Desarrollo) que sustituyó dicho tributo por una contribución especial con destinación específica. Sin embargo, la norma que adoptó la contribución en reemplazo del impuesto fue declarada inexequible por la Corte Constitucional, bajo el argumento de que dicha disposición vulneraba la autonomía fiscal de los municipios. En estas condiciones, resulta indispensable definir reglas claras y límites para su cobro a los sujetos pasivos, garantizando la continuidad de la financiación y la prestación del servicio de alumbrado público en todos los municipios del país.

3.2 DESCRIPCIÓN

En consideración a lo anterior, se propone definir los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público de acuerdo con los fallos del Consejo de Estado. Esto asegura una aplicación uniforme del impuesto en todo el país y simplifica el cumplimiento de esta carga tributaria por parte de sus sujetos pasivos.

4. LÍMITES AL COBRO POR CONTRIBUCIÓN DE OBRA PÚBLICA Y ESTAMPILLAS TERRITORIALES

De acuerdo con lo dispuesto en el informe Final[99], tanto para el caso de departamentos como para el de municipios, la multiplicidad de estampillas y las contribuciones sobre contratos de obra: i) elevan los costos de las obras territoriales, ii) afectan la eficiencia económica, iii) conllevan elevadísimos costos de cumplimiento y, iv) carecen de toda racionalidad fiscal. En ese

99 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 17.

sentido, *"se trata de cargas que en lugar de aumentar los ingresos disponibles para el ente territorial le imponen asignaciones de recursos rígidas que inhiben la flexibilidad deseable en su manejo presupuestal"*[100].

4.1 JUSTIFICACIÓN

Como se señaló, las tarifas de la contribución de obra pública y estampillas territoriales sobre un mismo acto, contrato o negocio jurídico imponen una carga a la contratación. Lo anterior le resta competitividad a las entidades territoriales al incorporar costos que no tienen entidades del sector privado.

Se trata además de un ingreso que de la misma manera que entra a las arcas del municipio o departamento, sale de las mismas arcas por cuenta del mayor costo de la contratación, pues los contratistas incorporan de antemano el costo de estos gravámenes en las ofertas que realizan a las entidades territoriales. Al respecto, la Comisión señaló que:

"129. La proliferación de estampillas está generando sobrecostos importantes para las empresas y no siempre se refleja en mayores niveles de recaudo.

130. La Constitución de 1991, artículo 359, estableció una restricción respecto a los impuestos o rentas nacionales de destinación específica, prohibiéndolas, con excepción de las destinadas a la inversión social. Esta limitación se ha aplicado a los impuestos nacionales, quedando espacio para configurar este tipo de rentas en los ingresos no tributarios de la Nación, pero no aplica para las entidades territoriales. Por esta interpretación, el Congreso de la República ha aprobado o autorizado todo tipo de estampillas y la contribución sobre contratos de obra pública, con destino a municipios y departamentos, para que en su implementación sean reglamentados por Concejos y Asambleas, con una excesiva laxitud en la definición de sus elementos (Bonilla, 2015).

131. En efecto, para compensar el reducido recaudo en otros impuestos, las estampillas han venido proliferando a un ritmo exagerado, especialmente en los departamentos. Como se ha mencionado, las estampillas representan elevados sobrecostos para las empresas y no generan efectos netos importantes sobre el recaudo. Se trata de dinero que recibe el fisco local por un lado pero que puede estar perdiendo por otro, mediante costos adicionales de los contratos públicos. En el caso de los contratos de obra, por ejemplo, el contratista traslada el sobrecosto generado por las diferentes estampillas al costo de las obras. Por lo tanto, en el balance fiscal del gobierno sub-nacional, los ingresos derivados de estas cargas se verían compensados parcial o totalmente por un mayor costo de la inversión. Esto en últimas resulta en una redistribución del presupuesto hacia fines meritorios, pero que no son siempre los más eficientes y urgentes, y genera inflexibilidades de largo plazo en el gasto público local, limitando la autonomía de los gobernantes locales."[101] (Subrayado fuera del texto).

De hecho, la Comisión señala que las contribuciones y estampillas *"pueden llegar a representar un sobrecosto de hasta 18% del valor de un contrato de obra pública en algunos departamentos"*[102].

[100] Ibíd., p. 136.
[101] Ibíd. p. 171.
[102] Ibíd. p. 136.

4.2 DESCRIPCIÓN

Se propone fijar un límite del 10% a la suma de las tarifas de la contribución de obra pública y estampillas territoriales sobre un mismo acto, contrato o negocio jurídico para que no exceda del 10% del valor total del documento gravado.

5. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

5.1 JUSTIFICACIÓN

Una de las dificultades que se ha identificado en materia tributaria territorial se relaciona con la gestión tributaria. De cara al contribuyente, se hace necesario mejorar la gestión, la eficiencia del impuesto, y clarificar y facilitar trámites.

Adicionalmente, se ha identificado la importancia de que la información contable de las entidades territoriales, en materia de obligaciones tributarias, refleje su realidad y a partir de allí puedan adelantar una gestión eficiente de recuperación de cartera y de recaudo.

5.2 DESCRIPCIÓN

Con el fin de apoyar la gestión territorial, se da la posibilidad a las entidades territoriales de emplear el sistema de facturación para la determinación de impuestos como el predial y de vehículos. Adicionalmente se estipula que los contribuyentes podrán realizar sus pagos a las diferentes entidades territoriales desde cualquier lugar del país a través de medios electrónicos.

Finalmente, se propone ordenar a las entidades territoriales organizar y depurar su información tributaria, en los mismos términos ordenados a la DIAN en la Ley 1739 de 2014 modificada por la Ley 1753 de 2015.

C. MEDIDAS DE CONTROL A LA ELUSIÓN Y A LA EVASIÓN

Como se expuso en el segundo capítulo de la presente exposición de motivos, Colombia maneja altos niveles de evasión y elusión que repercuten negativamente en el recaudo y generan inequidad tributaria. Estas consideraciones motivaron la propuesta de las siguientes medidas, enfocadas a mitigar las conductas evasoras identificadas por la administración tributaria:

1. Régimen ESAL: el Régimen Tributario Especial que tienen las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) ha sido objeto de abusos por parte de sus beneficiarios, en ese sentido, la propuesta busca fortalecerlo para que cuente con una estructura más sólida, eficiente y transparente. Dentro de las medidas puede destacarse: i) el establecimiento de una lista cerrada de actividades meritorias de pertenecer al Régimen Especial, ii) la definición de un proceso de acceso al Régimen y iii) la obligación de revelar información sobre los gastos y pagos que realicen las ESAL.

2. Tributación internacional: en consideración a la gran cantidad de recursos que se evaden a través de operaciones, activos y empresas que se establecen en otros países, se proponen medidas: i) para el intercambio automático de información con otros países;

ii) normas antidiferimiento; iii) revelación del beneficiario que recibe pagos en el exterior; y iv) revelación de los esquemas de planeación tributaria agresiva utilizados por los contribuyentes.

3. Pagos en efectivo: en consideración a que el uso del efectivo restringe la trazabilidad de las transacciones realizadas por los ciudadanos y es una herramien-

ta muy frecuente para evadir el pago de impuestos, se propone adoptar: i) medidas que incentiven el uso de los canales electrónicos de pago como los datafonos; ii) medidas que impongan límites al pago de gastos en efectivo por parte de las empresas para poder deducirlos en el impuesto sobre la renta; y iii) medidas que impongan un límite individual por transacción para que los gastos en efectivo superiores a determinado monto sean considerados como deducibles de renta.

4. Penalización: con el fin de disminuir el fraude tributario y permitir una mayor eficacia de la administración tributaria, y teniendo en cuenta que Colombia es el único país de la Alianza Pacífico que no penaliza la evasión de impuestos, se propone crear un nuevo tipo penal con pena privativa de la libertad, para quienes omitan activos o presenten pasivos inexistentes, a partir de determinado valor.

5. Administración tributaria: uno de los incentivos a la evasión es la falta de una administración tributaria sólida, que controle de forma efectiva a los evasores y contribuyentes incumplidos. En ese sentido, se proponen modificaciones tanto al régimen aplicable por la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP), como al de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Respecto del último punto, se plantea: i) modernizar la DIAN, ii) actualizar el régimen sancionatorio, y iii) crear herramientas para facilitar el cobro que adelanta la DIAN.

1. RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL PARA LAS ASOCIACIONES, FUNDACIONES Y CORPORACIONES CONSTITUIDAS COMO ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (ESAL)

Las Entidades Sin Ánimo de Lucro, en adelante ESAL, son hoy en día uno de los vehículos más idóneos para la consolidación de la justicia, la igualdad y las libertades sociales. Las entidades sociales materializan el interés general y, a través del acceso de la comunidad a las mismas, permiten alcanzar fines no solo constitucionalmente deseables, sino fundamentalmente protegidos. En este sentido, las ESAL tienen como finalidad complementar las funciones del Estado y ofrecer respuestas innovadoras, capacidades, recursos, conocimientos para la solución de problemas locales y nacionales mediante el suministro de servicios de carácter social con las reglas del derecho privado, con el objeto de prestar un servicio socialmente meritorio, sin fines de lucro.[103]

Los gobiernos alrededor del mundo han reconocido la importancia de las ESAL y es por esto que, de diferentes maneras, han logrado y diseñado diferentes políticas para impactar positivamente en su creación y desarrollo.

En Colombia, dicha importancia encuentra sustento legal en el artículo 103 de la Constitución Política, el cual establece que el Estado deberá contribuir en la organización, promoción y capacitación de las asociaciones y entidades sociales, con el objetivo de, entre otras cosas, fortalecer y constituir verdaderos mecanismos de consolidación de la democracia.

Así pues, el sistema tributario ha sido utilizado comúnmente en varias legislaciones como un instrumento para promocionar e impulsar el sector de las ESAL. En este sentido, se ha entendido que la ley –a través del Gobierno– puede o bien (i) otorgar directamente subsidios o recursos para el fortalecimiento del sector; o bien (ii) establecer beneficios tributarios que garanticen no solo un trato preferencial, sino además un aliciente económico para la constitución de entidades con fines sociales.

De acuerdo con la OCDE, los argumentos que prefieren el primer camino (establecer exenciones o tratamientos tributarios preferenciales) sobre el segundo (el referido a subsidios o auxilios directos) apuntan especialmente a tres ventajas[104]:

a) La mayor certeza con relación a las exenciones tributarias, lo cual facilita una mayor estabilidad en el sector.

b) La menor carga administrativa y procedimental que supone usar los beneficios tributarios, en oposición a los trámites y procedimientos requeridos para acceder a subsidios o aportes económicos directos.

c) El mayor aislamiento de las entidades sociales de los procesos políticos, lo que garantiza el mantenimiento de la independencia del sector de las ESAL.

De acuerdo con la Comisión de Expertos, en la historia particular de Colombia, el legislador consagró un Régimen Tributario Especial, más con el fin de controlar a las Entidades sin Ánimo de Lucro (en adelante ESAL) que para obtener recursos. En otras palabras, más para asegurar el cumplimiento de la finalidad social de las ESAL, que con fines recaudatorios. Y es por esto que con la reforma de 1974, estas entidades se consideraban como no contribuyentes.

Por su parte, la Ley 75 de 1986 asimiló las ESAL a sociedades, pero constituyó un Comité para calificar, respecto de las ESAL que tuvieran un monto de ingresos y patrimonio determinado, la procedencia de los egresos y la destinación de los excedentes a las actividades del objeto social correspondiente. Dicho objeto social debía referirse a actividades de salud, educación, cultura e investigación científica y tecnológica, para reconocer la exención. De allí surgió el actual Régimen Tributario Especial, en adelante RTE.

Las ESAL, incluidas las pertenecientes al régimen tributario especial, así como las entidades y personas jurídicas o asimiladas calificadas como no contribuyentes, están clasificadas por el Estatuto Tributario para efectos fiscales en diferentes categorías:

(i) Entidades del Régimen Tributario Especial (artículos 19, 356 a 364, y reglamentados por el Decreto 4400 de 2004 y Decreto 2623 de 2014);

(ii) No contribuyentes obligados a declarar (artículo 23, 23-1, 23-2 y 598);

(iii) No contribuyentes no obligados a declarar (artículo 22); y,

(iv) Contribuyentes del régimen ordinario asimiladas a sociedades limitadas, cuando las ESAL no cumplen los requisitos para pertenecer el RTE.

---

[103] Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit.,p. 192 y ss. Igualmente: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Taxation Of Not-For-Profit Entities In Colombia. Septiembre, 2015. p. 13 y ss.

[104] Véase: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Taxation Of Not-For-Profit Entities In Colombia. Septiembre, 2015.

En la actualidad, a pesar de existir requisitos para que las ESAL pertenezcan al RTE, dichos requisitos no han sido determinados ni analizados a priori, sino que se hacen efectivos por la misma voluntad del constituyente o fundador.

Es así como, actualmente, existe una facilidad muy amplia al momento de la constitución de entidades sin ánimo de lucro, pues estas se han denominado a sí mismas como pertenecientes al régimen tributario. Y es que no solo es posible que dicha autodeterminación facilite la clasificación de entidades pertenecientes al RTE, sino que además, como se evidencia líneas arriba, existen incluso entidades eximidas de la obligación de declarar.

Según los datos de la DIAN, en el RTE aparecen 54.933 entidades. Del mismo modo, es importante resaltar que, bajo el lente de la autoridad tributaria, existen como no contribuyentes 16.729, para un total de 71.662, ESAL.

A pesar de que la admisión al RTE es automática, como se afirmó, las ESAL deben cumplir con ciertos requisitos, establecidos en el artículo 19 actual del E.T.:

1. Que estén constituidas jurídicamente como Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL).

2. Que desarrollen actividades de interés general[105].

3. Que la comunidad tenga acceso a sus servicios[106], y

4. Que su objeto social principal[107] y sus recursos estén destinados a actividades de: salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecología, protección ambiental o desarrollo social.

Así pues, el cumplimiento de estas condiciones les otorga el derecho a dos beneficios sustanciales:

1. La exención del impuesto sobre la renta sobre los excedentes que destinen al cumplimiento de su objeto social, y

2. De manera residual, una tarifa reducida del 20% cuando resulten excedentes gravados.

Además de los dos beneficios descritos, las ESAL no están sujetas a renta presuntiva, renta por comparación patrimonial, ni a pagar anticipo del impuesto de renta. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones fueron exoneradas del impuesto de riqueza. Adicionalmente, no están sujetas a retención sobre sus ingresos, salvo por rendimientos financieros; las cajas de compensación, fondos mutuos de inversión y asociaciones gremiales también están sometidas a retención por ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales.

Igualmente es importante resaltar que, adicionalmente a las ESAL, las entidades del sector solidario, aunque en estricto sentido no son entidades sin ánimo de lucro, tienen algunas condiciones tributarias especiales y el E.T. las clasifica dentro del RTE. Por tanto, este sector goza de los privilegios de las ESAL, por ejemplo, la exención del impuesto de renta, siempre que determinen sus excedentes conforme a la legislación cooperativa y destinen el 20% de sus excedentes a programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación (artículos 19, numeral 4 E.T. y 1 D. R. 2880/2004), sin tener en cuenta la actividad que desarrolla ni el cumplimiento de las demás condiciones exigidas para las ESAL.

1.1 JUSTIFICACIÓN

Una vez visto el régimen de las ESAL en la actualidad, es necesario referirnos a las problemáticas y dificultades del régimen vigente. La Comisión de Expertos, en su Informe Final[108], encontró varios problemas estructurales latentes con el régimen vigente.

A la luz de esto, la reforma tributaria, lejos de querer aumentar la carga fiscal de las ESAL y de las entidades del sector solidario, pretenderá fortalecer el Régimen Tributario Especial y garantizar una estructura más sólida, eficiente y transparente que permita solucionar varios de los problemas que actualmente se han reconocido en el contexto colombiano. Estos problemas identificados han sido, entre otros:

1.1.1 Diversidad de regímenes y clasificaciones

El tratamiento de las ESAL es variado y, atendiendo a diferentes características, supone la existencia de diferentes regímenes y clasificaciones. De esta manera, existen tres categorías con trato preferencial, diferente de las del régimen ordinario, a saber: (i) contribuyentes del régimen tributario especial; (ii) declarantes no contribuyentes; y (iii) no contribuyentes no declarantes.

1.1.2 Objeto social indeterminado

El objeto social de las ESAL no ha estado claramente determinado en la ley, y en esa medida se ha permiti-

---

[105] La actividad debe ser benéfica para un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada) (Artículo 2° D. R. 4400/2004). COLOMBIA. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. Artículo 2°, Decreto Reglamentario 4400 (30, diciembre, 2004). Por la cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones. Bogotá, D. C., 2004.

[106] Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares (Artículo 2 D. R. 4.400/2004). COLOMBIA. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. Artículo 2°, Decreto Reglamentario 4400 (30, diciembre, 2004). Por la cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones. Bogotá, D. C., 2004.

[107] Debe figurar en el acta de constitución de la entidad. El Decreto Reglamentario (artículo 2° del Decreto 4400 de 2004) exige que la calificación de las actividades meritorias sea certificada por los Ministerios o entidades públicas, como requisito para pertenecer al RTE. COLOMBIA. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. Artículo 2°, Decreto Reglamentario 4400 (30, diciembre, 2004). Por la cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones. Bogotá, D. C., 2004.

[108] Véase: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe sobre propuesta de reforma al régimen tributario especial (RTE) para las asociaciones, fundaciones y corporaciones (a, f y c) constituidas como entidades sin ánimo de lucro (ESAL). Agosto, 2015. P. 3-35. Véase también: COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 191 y ss.

do que muchas de las entidades sociales se clasifiquen dentro de diferentes y variadas categorías. Lo que en otras palabras, significa que las entidades pueden acceder al régimen tributario especial con una gran facilidad, y en este sentido, son beneficiarios directos de los beneficios que esto implica.

Esta laxitud en el establecimiento de las actividades meritorias respecto de las cuales se predica realmente un fin social y no lucrativo, ha creado un espacio para una proliferación y una indeterminación en las entidades del sector. Esto es particularmente válido en el caso de los programas de desarrollo social y las actividades de investigación, dado que no existen definiciones legales, y en consecuencia, basta con incluir en el objeto social estas actividades y el beneficio alcanza a todo tipo de entidades, como se puede concluir cuando se advierte que el 48% de la ESAL figuran en el RUT con actividades económicas no clasificadas. Si bien el reglamento las ata a las leyes sectoriales respectivas y exige la acreditación por parte de los Ministerios o entidades públicas del sector, justamente en el caso de los programas de desarrollo social ni existe definición legal, ni deben ser acreditadas por ninguna entidad, luego quedan a la discrecionalidad de la propia entidad (Cuadro 4.14):

Cuadro 4.14: Entidades del Régimen Especial de acuerdo a su actividad económica en el RUT

N°	Actividad Económica	Número de entidades	Porcentaje
1.	No clasificadas	33.069	48%
2.	Salud	3.295	5%
3.	Religiosas	7.285	11%
4.	Cooperativas	7.670	11%
5.	Otras	25.607	26%
	TOTAL	69.256	100%

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. (2015). Entidades del Régimen Especial.

1.1.3 Falta de interés general y acceso a la comunidad

El Régimen Tributario Especial actual admite entidades que realizan actividades que no son de interés general, o de las cuales no es posible predicar acceso de la comunidad. Por un lado, porque benefician grupos empresariales, sectoriales o familiares. O por otro lado, porque no existe acceso a la comunidad pues solo permiten el acceso a sus instalaciones y actividades a sus socios o aportantes. Es decir, los conceptos de interés general y acceso a la comunidad, como condiciones para pertenecer al régimen, han sido interpretados de manera laxa por la jurisprudencia y la doctrina.

Bajo ciertas modalidades de transferencias o pagos administrativos desmedidos, en realidad lo que se pretende es distribuir el excedente indirectamente. Lo que significa manejar el mismo como una utilidad comercial, y a su vez, contrariar por completo la naturaleza no lucrativa de las entidades que deben pertenecer al régimen tributario especial.

1.1.4 Falta de control patrimonial

Las ESAL no tienen control patrimonial en tanto que están excluidas de renta presuntiva, determinación del impuesto sobre la renta por comparación patrimonial y, la mayoría, del impuesto de riqueza, con lo cual acumulan sus excedentes de manera indefinida, desvirtuando el cumplimiento de sus finalidades sociales. No se asegura la destinación de sus excedentes al cumplimiento de su objeto social en cuanto pueden llevarse al patrimonio directamente las asignaciones permanentes sin límite de tiempo.

1.1.5 Falta de publicidad y de registro

No todas las ESAL están obligadas a registrarse en la Cámara de Comercio, por lo que no existe un registro unificado de estas entidades. Esta circunstancia dificulta el control estatal y atomiza los esfuerzos de las entidades encargadas de la supervisión, al punto que impide incluso determinar cuántas ESAL activas hay en el país.

1.2 DESCRIPCIÓN

Teniendo en cuenta las problemáticas mencionadas, se señala que todas las entidades sin ánimo de lucro pertenecen al régimen ordinario y solo, de manera excepcional, se puede solicitar la admisión al Régimen Tributario Especial.

En esta medida, el artículo contiene tres medidas de admisión y una que solo podrá ser comprobada una vez la organización ha sido admitida, pero que en todo caso es requisito para su permanencia.

Así las cosas, la ESAL podrá ser admitida, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se enumeran a continuación:

1. Que se constituyan como Entidad Sin Ánimo de Lucro.

2. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario, a las cuales debe tener acceso la comunidad.

3. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación.

1.2.1 Mecanismos antievasión

La propuesta de modificación del RTE es ante todo un esfuerzo por fortalecer los mecanismos antievasión y por asegurar que el esfuerzo fiscal asociado a la existencia de una exención al impuesto de renta, se destine únicamente a las entidades que cumplen un propósito meritorio.

Con esta finalidad, el proyecto de ley fortalece los mecanismos de control social a estas entidades, permitiendo observaciones y comentarios a las entidades que solicitan su calificación al RTE, y haciendo obligatoria la publicación de la información la conformación de sus cuerpos directivos, reinversión de excedentes y utilización del excedente fiscal.

Con este mismo propósito, los mecanismos de control tributario se engranan con los esfuerzos que en materia contractual y penal se adelantan respecto de estas entidades. Por lo mismo, se señala que serán excluidas del régimen las entidades cuyos representantes legales o miembros de junta directiva hayan sido declarados responsables por delitos contra la administración pública o hayan sido sancionados por incumplir contratos públicos.

1.2.2 Constitución y proceso de admisión

La constitución como entidad sin ánimo de lucro se adelantará conforme con las normas específicas que

regulan a cada entidad. La naturaleza jurídica implica que los aportes no podrán ser reembolsados bajo ninguna modalidad ni tampoco se podrán distribuir sus excedentes, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación. El proyecto de ley incluye la obligación formal para todas las ESAL de registrarse ante la Cámara de Comercio, como requisito para su constitución. Esta propuesta atiende a la dificultad arriba evidenciada de la falta de un registro único y centralizado de entidades sin ánimo de lucro.

1.2.3 Calificación en el RTE

Atendiendo las dificultades aquí expresadas, el presente proyecto de ley señala que las ESAL deben surtir un proceso de calificación en el RTE, en el marco del cual deberán demostrar que cumplen los requisitos previstos en la ley. Atendiendo las sugerencias de la OCDE –que indicó que deben fortalecerse los mecanismos de control social de estas entidades– el proceso de calificación será público y se le permitirá a la sociedad civil presentar comentarios y observaciones sobre la entidad solicitante. Esta reforma, por lo tanto, se construye con el propósito de asegurar que el esfuerzo fiscal asociado al tratamiento tributario preferencial se destine a aquellas entidades que cumplen los requisitos para ser ESAL.

Por otro lado, las ESAL más grandes deberán remitir a la DIAN una memoria económica que contenga, como mínimo, un resumen de los proyectos y su financiación; los ingresos y gastos del año; la especificación del patrimonio; y las inversiones. Deberán desagregarse los ingresos por actividades distintas al objeto social, los excedentes generados y la destinación de los mismos a las actividades meritorias del artículo 359. El saldo restante de los excedentes se destinará a fortalecer su patrimonio. En el patrimonio se diferenciarán los excedentes de cada año, de forma que se permita hacer un seguimiento de la destinación en las actividades meritorias dentro del plazo definido.

1.2.4 Objeto social y actividades meritorias

El objeto social principal debe ser de interés general en una o varias de las siguientes actividades meritorias a las cuales tenga acceso la comunidad: educación formal, salud, cultura, ciencia, tecnología e investigación, deporte aficionado y actividades de desarrollo social, como se especifican más adelante.

1.2.5 Acceso a la comunidad e interés general

Los dos requisitos se definen de manera clara y precisa en la norma, con el propósito de asegurar que no ingresen al RTE entidades que operan con beneficios particulares.

1.2.6 Prohibición en la distribución de excedentes

Frente a la distribución de excedentes, se mantiene la prohibición de cualquier distribución o reembolso. En la medida en que las entidades no tienen ánimo de lucro, sus aportes no podrán ser reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación. Se incluye además una cláusula general antiabuso, que contiene presunciones sobre actuaciones que se consideran reparto indirecto de excedentes.

1.2.7 Entidades del sector solidario

Las cooperativas y las asociaciones mutuales mantienen la carga tributaria actual. La principal modificación es que el 20% del beneficio neto o excedente –que hasta ahora se destinan a financiar cupos y programas de educación formal– será recaudado por la DIAN y destinado al Tesoro Nacional. Esta modificación simplifica el control de este recaudo, sin aumentar la carga tributaria de estas entidades.

La propuesta no modifica el régimen tributario de los fondos de empleados ni de las Cajas de Compensación Familiar.

2. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Con el fin de fortalecer la lucha contra la elusión y la evasión tributaria internacional, la presente reforma pretende: i) mejorar en el acceso a la información sobre contribuyentes para cumplir con los compromisos adquiridos en materia de intercambio de información con otros países en el marco de los acuerdos internacionales sobre el particular; ii) la introducción de un régimen de entidades controladas del exterior y iii) la implementación de reglas sobre revelación obligatoria de esquemas de planeación tributaria agresiva.

2.1 JUSTIFICACIÓN

2.1.1 Acceso a información sobre los contribuyentes

Con respecto al mejoramiento en el acceso a la información sobre los contribuyentes, es importante tener en cuenta que la profundización de la globalización ha generado un proceso sin precedentes de movimiento de personas y capitales. Así, como lo señala la OCDE en el *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, en la actualidad es muy sencillo para los contribuyentes tener y administrar inversiones y grandes sumas de dinero a través de instituciones financieras en el exterior. Esta situación ha generado ciertas oportunidades para la evasión fiscal costa afuera, debido al alcance limitado que hasta muy recientemente tenían las administraciones tributarias. Conscientes de esta problemática, las principales economías han empezado a hacer ingentes esfuerzos para combatir esta modalidad de evasión tributaria y Colombia no ha sido la excepción. La piedra angular de estos esfuerzos es el intercambio automático de información.

En este orden de ideas, con el fin de apoyar los esfuerzos internacionales y beneficiarse de ellos, Colombia ha negociado diferentes instrumentos internacionales tales como convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDI) que incluyen cláusulas que permiten el intercambio de información y acuerdos entre administraciones en desarrollo de convenios internacionales para el intercambio de información (TIEA).

Colombia también se adhirió a la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Ahora bien, parte del éxito de estos instrumentos radica en la forma en la que dicha información es recolectada.

2.1.2 Régimen de entidades controladas del exterior

En línea con el propósito de proteger la base gravable y evitar el traslado de beneficios, se busca mitigar los efectos nocivos del uso de entidades controladas del exterior. El uso de este tipo de entidades es una de las

formas más comunes de erosión de la base gravable y el traslado de beneficios.

De acuerdo con lo planteado por la OCDE en el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (2013, pp. 18-19), "*proviene de la posibilidad de crear filiales no residentes y canalizar a través de ellas los ingresos de una empresa residente"*. Para contrarrestar este fenómeno, varios países (Chile, México, EE.UU., entre otros), han implementado normas contra el diferimiento de impuestos, comúnmente conocidas como *controlled foreign corporations rules (CFC Rules)*.

2.1.3 Revelación de esquemas de planeación tributaria agresiva

Por último, se busca solucionar una de las principales dificultades que enfrentan las autoridades tributarias en la actualidad; a saber: la asimetría de información respecto de los esquemas de planeación tributaria potencialmente abusivos que se presenta entre estas y los contribuyentes. Dicha asimetría representa un problema pues implica que las administraciones tributarias no cuentan con la información suficiente y necesaria para tomar medidas adecuadas y oportunas en contra de los esquemas de planeación tributaria que implican un riesgo de BEPS. En la actualidad, la DIAN dispone de ciertas fuentes de información como lo son los procesos de auditoría, las consultas que de manera general y abstracta se elevan a la administración, las denuncias de parte de terceros, la información contenida en las declaraciones tributarias y la información exógena. Sin embargo, estas fuentes de información no resultan adecuadas para que la administración diseñe una verdadera política de lucha contra los esquemas que pueden representar un riesgo de BEPS. El más reciente desarrollo que ha tenido este tema en la OCDE fue el reporte sobre la Acción 12 relacionada con las reglas obligatorias de revelación (*mandatory disclosure rules* – en adelante MDR).

2.2 DESCRIPCIÓN

En consideración a lo expuesto anteriormente, en el presente proyecto de ley se propone:

i) En relación con la necesidad de mejorar en el acceso a la información de los contribuyentes, se plantea efectuar algunos cambios a las normas del Estatuto Tributario sobre la información que la DIAN puede solicitar de manera masiva a los contribuyentes, pues el éxito de los instrumentos internacionales que permiten intercambio de información radica en la forma en que esta se recolecta.

ii) Sobre el régimen de entidades controladas en el exterior, se propone un régimen específico para el efecto, siguiendo de cerca las recomendaciones formuladas por la OCDE en la Acción 3 del Proyecto de Lucha contra la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios (BEPS).

iii) En relación con los esquemas de planeación tributaria agresiva, se propone la creación de un régimen especial, "Régimen de Revelación Obligatoria de Esquemas de Planeación Tributaria Agresiva".

3. PAGOS EN EFECTIVO

3.1 JUSTIFICACIÓN

El Gobierno nacional ha evidenciado que las transacciones realizadas en efectivo resultan ser de difícil seguimiento. En contraste, el uso de los canales bancarios para efectos de los pagos que realicen los contribuyentes o responsables, dejan un registro que permite una mayor trazabilidad lo cual facilita el control de los ingresos, costos, deducciones e impuestos descontables.

Por esta razón se ha buscado la implementación de mecanismos de control a través del uso de los canales bancarios, que aseguren mayor transparencia en las transacciones, eviten la evasión y el fraude, mejoren el recaudo y promuevan la eficiencia del sistema tributario (principio consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política).

Frente a este punto, es oportuno recordar que la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-249 de 2013, se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 26 de la Ley 1430 de 2010, que modificó el artículo 771-5 del E.T., mediante el cual se limitó el reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo:

"La norma persigue un mayor control fiscal, y en esa medida un mayor control sobre las actividades y negocios de los contribuyentes, pero esto no es sinónimo de presunción de mala fe. Al crear una medida que estimule la bancarización, la cual a su vez promueve una mejor veeduría fiscal, el legislador no presume que el contribuyente esté evadiendo impuestos o defraudando al fisco, y tanto es así que cuando este hace sus pagos por los medios específicos establecidos en los incisos primero y segundo, puede obtener pleno reconocimiento fiscal por sus costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, sin tener que demostrar su buena fe. Una norma que presumiera la mala fe, en cambio, le exigiría algo de esa índole. Lo que ocurre, de acuerdo con el precepto acusado, cuando los contribuyentes hacen sus pagos en efectivo, no es que el Estado sospeche de la licitud de su proceder, ni tampoco que asuma de antemano su mala fe, sino que no les reconoce plenos efectos fiscales, como un instrumento para desestimular el uso del efectivo. Ese instrumento es útil para reconducir los pagos hacia el sistema financiero, y así lograr que todas las transacciones resulten más transparentes al control de la administración tributaria. Como atrás se dijo, en esa medida la norma busca materializar el fin constitucional imperativo de conformar un sistema tributario eficiente (C. P. artículo 363). Las disposiciones por otra eficaz para alcanzar ese cometido. (…)".

Al respecto, la Comisión de Expertos propuso que, para controlar los fenómenos de evasión, se limitara la deducibilidad de aquellos pagos en efectivo por concepto de operaciones individuales, así como aquellos pagos solicitados por el contribuyente como costo, deducciones o impuesto descontable, pagados en efectivo en un porcentaje máximo (30%) de los costos, deducciones o impuestos descontables solicitados en sus declaraciones tributarias del respectivo año, señalando que dicho porcentaje tiene que disminuir en forma gradual.[109]

3.2 DESCRIPCIÓN

La propuesta consiste en aclarar la redacción del parágrafo del artículo 771-5 del E.T., estableciendo límites globales a los pagos en efectivo, y disminuyendo el término de entrada en vigencia de esta norma en un año, para cada uno de los supuestos.

[109] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA Op. cit., p. 47.

Se incluye finalmente un parágrafo en donde se cobijan con la misma regla las transacciones individuales, que para efectos de su reconocimiento fiscal, deberán realizarse a través del sistema financiero siempre y cuando superen el monto de 2 millones de pesos.

4. PENALIZACIÓN

Actualmente se requiere una política criminal en materia tributaria, respaldada científicamente, reflexiva y consecuente con los principios constitucionales que tanto limitan como justifican el ejercicio del *ius puniendi*, tal como se expondrá a continuación.

4.1 JUSTIFICACIÓN

4.1.1 Justificación del tipo penal

Para la decisión de incluir en este proyecto de ley una norma penal, se consideraron dos situaciones: la necesidad de actuar con cautela al acudir al Derecho Penal como herramienta de solución a los conflictos sociales. En este orden de ideas, lo primero es preguntarse si ante la lesión a los intereses financieros del Estado debe acudirse al Derecho Penal. Al lado de lo anterior, se verificaron las posibles causas de las conductas de fraude y, en función de esto, el papel que debe tener el Derecho Penal dentro de un conjunto de medidas dedicadas a la prevención y el control del fraude.

En relación con lo primero (si ante la lesión a los intereses financieros del Estado debe acudirse al Derecho Penal), cabe decir que la lesión a los intereses financieros del Estado es digna de protección, incluso a través del Derecho Penal. Lo anterior, partiendo de la idea de que todos los derechos requieren por parte del Estado de acciones positivas, desde el proceso legislativo en que estos se consagran legalmente hasta la existencia de las autoridades encargadas de su protección y garantía. En este sentido, por medio del sistema tributario el Estado adquiere capacidad para disponer de los medios para garantizar el ejercicio de los derechos y deberes. La estrecha vinculación entre tributación y derechos o, lo que es igual, entre Hacienda Pública e intereses individuales, avala que sea un interés digno de protección por el Derecho Penal.

Adicionalmente, la Hacienda Pública merece y necesita protección penal porque la complejidad social y económica actual solo hace posible que se realicen controles aleatorios para verificar el cumplimiento de los deberes tributarios, lo cual incide en el incremento de oportunidades que pueden ser aprovechadas por los contribuyentes para no cumplir sus obligaciones tributarias. Además, el funcionamiento de la actividad financiera requiere hoy en día de la participación de los contribuyentes, tanto en la declaración como en el pago de los tributos. Todo esto permite afirmar que la Hacienda Pública requiere de protección por la vía penal, como manifestación relevante de la Administración Pública.

En relación con el segundo interrogante (las posibles causas de las conductas de fraude y el papel que debe tener el Derecho Penal dentro de un conjunto de medidas dedicadas a la prevención y el control del fraude), es preciso aproximarse brevemente a las causas de la criminalidad tributaria de forma que ello permita orientar la política criminal en este campo. Dichas causas se concretan en un nivel individual, que analiza la motivación a cometer fraudes tributarios y en un nivel circunstancial, que se relaciona con el contexto en que se decide cometerlos.

A nivel individual, la motivación al fraude puede presentarse cuando se considera que el mismo es un mecanismo para mantener un nivel económico que se puede disminuir con el pago de la obligación tributaria. En este sentido, la sensación sobre la existencia de una carga fiscal puede convertirse en elemento de juicio que puede conducir a los individuos a defraudar. Por esto, la percepción de la carga fiscal, puede incidir en que algunas personas vean en el fraude una conducta útil para mantener un determinado nivel económico.

A nivel circunstancial, se indica por parte de Gottfredson y Hirschi[110] que debe existir la oportunidad para la realización del fraude. La existencia de oportunidades para cometerlo puede estar condicionada por distintos factores: la clase de contribuyente, el tipo de obligación de que se trate o el funcionamiento del sistema tributario.

En relación con la clase de contribuyente, las oportunidades de fraude se condicionan por el conocimiento o la asesoría que reciban para encontrar vías que disminuyan su carga tributaria. En este punto debe considerarse que la empresa constituye un eventual multiplicador de oportunidades de fraude, puesto que buena parte de los casos de criminalidad tributaria se realizan a través de complejas estructuras societarias. Uno de los elementos más relevantes en la actividad empresarial es la forma en que la responsabilidad se torna difusa e incluso se oculta, y que puede tener lugar en el mundo empresarial con ocasión de la delegación de responsabilidades en varios niveles de la estructura jerárquica.

En materia de tipos de obligaciones, puede existir un mayor nivel de oportunidad debido a las diferentes formas de fiscalización, complejidades y características de los impuestos existentes dentro del sistema tributario.

Bajo estas consideraciones, con el fin de proteger los intereses de la administración tributaria y disminuir la criminalidad y el fraude tributario, se hace necesario estructurar un tipo penal cuya finalidad consista en reprimir desde la esfera del Derecho Penal, como *ultima* ratio, aquellas conductas dolosas encaminadas al incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales a cargo de los obligados fiscales.

4.1.2 Derecho comparado

Vista la necesidad de penalizar las conductas asociadas a la defraudación de la Hacienda Pública, es preciso indicar que en los regímenes del mundo este tipo de conductas también se encuentran reguladas en sus respectivas legislaciones.

En países de la región, tales como Chile y Perú se encuentra regulado el delito fiscal, con diferentes verbos rectores pero la regla general son mecanismos que disuaden la comisión de estas conductas.

En Perú, la protección jurídica a la Hacienda Pública se realiza a través de dos vías: de una parte, mediante la vía administrativa que tiene previstas las infracciones tributarias previstas en el Código Tributario (Decreto Supremo número 135-99). De otra parte, la protección penal a través de los delitos tributarios previstos en el Código Penal y, fundamentalmente, en la

[110] HIRSCHI, Travis, GOTTFREDSON, Michael. Causes of White-Collar Crime. Criminology. Nº 4. 1987. pp. 949 y 950.

Ley 106 Penal Tributaria (Decreto Legislativo número 813 de 1996) y la Ley de Delitos Aduaneros (Ley número 28008).

En Chile por su parte, la protección o garantía en el cumplimiento de los deberes tributarios tiene una doble vía de protección: una es a través de sanciones administrativas, la otra de sanciones penales. En consecuencia, la regulación jurídica en la materia establece infracciones o contravenciones tributarias por una parte, y delitos tributarios, por la otra. La regulación en esta materia, tanto en lo que se refiere a infracciones como en lo referido a delitos está contenida en el Código Tributario (Decreto-ley 830 de 1974), concretamente en los artículos 97 y 100.

En esta misma línea, la gran mayoría de países miembros de la Unión Europea adoptan los mecanismos de penalización de la defraudación tributaria. Específicamente en España, la regulación jurídica encargada de asegurar el cumplimiento de los deberes tributarios y con ello de proteger la Hacienda Pública, se encuentra establecida en dos ámbitos diferentes: el primero, corresponde a las infracciones de carácter tributario del Capítulo III del Título IV de la Ley General Tributaria española; el segundo, se establece en la legislación penal, con un régimen de sanciones penales, consignadas en el Título XIV del Código Penal, cuyo título es de los "Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social".

Y finalmente, la legislación de Estados Unidos cuenta con tipos específicos para diversas comisiones de conductas que afectan la Hacienda Pública. En esta medida, es posible encontrar diferentes figuras delictivas que sancionan el incumplimiento en el pago de impuestos, la presentación de declaraciones falsas o, simplemente, la ayuda en la elaboración de documentos o declaraciones tributarias falsas. Adicionalmente, el Código Tributario (*Internal Revenue Code*) tiene previstos diferentes delitos que sancionan conductas de los funcionarios oficiales y afectan aspectos relacionados con los tributos, como es el caso del abuso en materia de privacidad y confidencialidad en asuntos tributarios.

4.2 DESCRIPCIÓN

La propuesta del tipo penal se refiere a la conducta que en el contexto actual, y sin perjuicio de la relevancia de otras, resulta más significativa para la reciente política penal tributaria colombiana. Así, la propuesta se ubica entre los delitos contra la administración pública, con el fin de salvaguardar a la Administración tributaria y permitirle la correcta ejecución de los fines que constitucionalmente está llamada a cumplir.

El tipo penal que se propone tiene como especial finalidad penalizar la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes. Esta conducta se convierte en una actuación digna de reproche por el sistema penal, ya que lesiona y pone en peligro el cumplimiento de los fines del Estado. Adicionalmente, pone en duda el deber de colaboración de los ciudadanos con la financiación de las cargas públicas, lesionando con ello los principios de justicia y de equidad que irradian el sistema tributario y poniendo en riesgo al igual que el supuesto anterior, el cumplimiento de los fines del Estado.

La consagración del delito de "Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes", tendrá las siguientes características:

i) La configuración del tipo penal requiere de una conducta dolosa en los términos de la Parte General del Código Penal. Así, se excluye la configuración del tipo cuando en la realización de la conducta o del verbo rector no medie el dolo.

ii) El tipo penal comprende varios verbos rectores, a saber: omitir activos o presentar información inexacta sobre estos o, declarar pasivos inexistentes.

iii) El tipo no se configura a menos que los activos omitidos o los pasivos inexistentes que causaron el perjuicio tributario, tengan un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes (5.000 millones de pesos).

iv) Finalmente, la acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración correspondiente y realice el pago de los recursos.

5. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5.1 UNIDAD DE GESTIÓN PENSIONAL Y PARAFISCALES (UGPP)

5.1.1 JUSTIFICACIÓN

La UGPP, es la entidad encargada de las tareas de seguimiento, colaboración, y determinación de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones parafiscales de la Protección Social. De acuerdo con la Ley 1607 de 2012, la UGPP conservó la facultad de sancionar a los empleadores y a otro tipo de aportantes, en los artículos 178, 179, por las siguientes conductas: por omisión en la afiliación o vinculación y no pago de aportes; inexactitud en las autoliquidaciones y el no suministro de información solicitada.

Con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones y el adelantamiento de los procesos de determinación de las obligaciones relacionadas con el pago de parafiscales se proponen modificaciones relacionadas con: i) el régimen sancionatorio; ii) la congelación de intereses a favor del aportante por demanda contra los actos de la UGPP y por eventual devolución de recursos por parte de la entidad; iii) el procedimiento de devolución de aportes por eventual declaratoria de nulidad de los actos administrativos de determinación o sancionatorios; iv) notificación electrónica de las actuaciones de la UGPP; v) intervención de la UGPP en procesos especiales o de liquidación voluntaria; y vi) competencia de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa para conocer de las controversias que se generen contra los actos administrativos expedidos por la UGPP.

5.1.1.1 Necesidad de modificar el régimen sancionatorio

Uno de los objetivos de la Administración es recuperar y recaudar las contribuciones del Sistema de la Protección Social, por lo que se requiere de un mecanismo que incentive el pago de las obligaciones que se encuentran en incumplimiento. Dadas las altas cuantías que resultan de la aplicación de las normas sancionatorias vigentes, se considera necesario propiciar y afianzar el pago del aporte como recurso necesario para el sostenimiento de la seguridad social, revisando el esquema sancionatorio de manera que no solo el aportante pague el aporte sino que las sanciones resulten ejemplarizantes y a la vez recuperables para el Estado.

Específicamente, se han identificado las siguientes dificultades en materia sancionatoria:

i) La omisión en el pago de los aportes se encuentran sujetas actualmente al número de empleados que tengan las empresas aportantes, y no al valor realmente dejado de aportar, por lo que la sanción en muchas ocasiones no considera la capacidad de pago de algunos de los aportantes.

ii) En cuanto a las sanciones por inexactitud, es importante que estas se apliquen a partir del requerimiento para declarar y/o corregir, y no del requerimiento de información como actualmente lo señala la disposición, en consideración a que el procedimiento aplicable a la determinación oficial de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social que contempla el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 inicia con dicha actuación.

iii) Respecto a las sanciones establecidas por no envió de información, actualmente la norma contempla una sanción diaria de 5 UVT sin señalar un tope máximo; siendo necesario además precisar que el suministro de información en forma incompleta o inexacta es equivalente a la no entrega de información.

iv) Actualmente existe un incremento injustificado de agremiaciones y asociaciones que se encuentran ejerciendo la actividad de afiliación colectiva de trabajadores independientes sin autorización del Ministerio de Salud y la Protección Social, afectando el cumplimiento en el pago de aportes a la seguridad social de las personas naturales con calidad de independientes.

Teniendo en cuenta que tanto el parágrafo del artículo 15, como el parágrafo segundo del artículo 157 de la Ley 100 de 1993, señalaron la posibilidad de que los trabajadores independientes se afilaran al Sistema de Seguridad Social en Salud y Pensiones a través de asociaciones o agremiaciones, el Gobierno nacional reglamentó dichas disposiciones inicialmente en los artículos 42 y 43 del Decreto 806 de 1998, estableciendo en la Superintendencia Nacional de salud la competencia para autorizar la afiliación colectiva.

A su turno, los artículos 15 al 21 del Decreto 1703 de 2002, fijaron las condiciones de la afiliación colectiva, siendo modificados por los artículos 3° y 4° del Decreto 2400 de 2002. Posteriormente el Gobierno nacional expidió el Decreto 516 del 20 de febrero de 2004 y la Resolución 2228 del 12 de julio de 2004, proferida por el Ministerio de la Protección Social, otorgando al Ministerio de este ramo la competencia para autorizar las asociaciones o agremiaciones.

En tal sentido, el Gobierno profirió el Decreto 3615 del 10 de octubre de 2005, por el cual se reglamentó la afiliación de los trabajadores independientes de manera colectiva al Sistema de Seguridad Social Integral, a través de agremiaciones y/o asociaciones, y dispuso la derogatoria total de las normas anteriores, esta norma a su vez fue compilada en el Decreto 780 de 2016, Título 6 Afiliación colectiva al sistema de seguridad social integral artículos 3.2.6.1 y ss.

Si bien es cierto el artículo 2.1.1.8 del Decreto Único del Sector Salud y de la Protección señala la prohibición de adelantar afiliaciones por entidades no autorizadas, no es claro en establecer las sanciones aplicables para dicha práctica y cuál es la autoridad competente para imponerlas.

Igualmente el artículo 2.1.4.6 referido a las afiliaciones colectivas, señala las obligaciones tanto de las administradoras del Sistema de Seguridad Social Integral como de los operadores de información, para verificar que dichas entidades cuenten con la autorización, sin perjuicio de la inspección, vigilancia y control de la autoridad competente sobre el ejercicio ilegal de la afiliación colectiva sin mencionar cual es dicha entidad.

La falta de precisión sobre la autoridad competente para realizar la inspección, vigilancia y control y sancionar dichas prácticas, ha generado que ante las quejas por posibles prácticas ilegales se cree un conflicto por falta de competencia, pues el Ministerio de Salud y Protección Social argumenta que su facultad está limitada a autorizar y por tanto solo vigila a aquellas asociaciones o agremiaciones a las que les haya otorgado el permiso, pero no sanciona a las que no ha autorizado.

Por su parte la Superintendencia Nacional de Salud manifiesta que dentro de sus funciones solo le corresponde proteger los derechos y reconocer las obligaciones y deberes de los distintos actores participantes en el sector salud pero no sancionar a asociaciones o agremiaciones por ejercer actividades sin autorización, de tal suerte que muchas quejas están siendo direccionadas a la UGPP en atención a las facultades de determinación y cobro de las contribuciones de la Protección Social, sin que la entidad pueda sancionar dichas actividades.

La UGPP no tiene dentro de sus competencias la de sancionar a dichas agremiaciones, por no contar con la autorización que señala la norma, lo que ha generado la proliferación de esta clase de organizaciones, que trabajan en su mayoría sin autorización y que además ofrecen a los independientes tarifas especiales y más económicas a las establecidas en la ley para atraer afiliados y defraudar al Sistema de Seguridad Social Integral por cuanto no se están realizando aportes a pensión.

v) En relación con la actualización del valor de las sanciones impuestas, se ha encontrado que la UGPP solo tiene competencia para aplicar los procedimientos de liquidación oficial establecidos en el Estatuto Tributario, en el Libro V, Títulos I, IV, V y VI tal como lo dispone el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 y el artículo referido a la actualización se encuentra en el Título XI del mismo libro, por lo que ha generado incertidumbre sobre si las sanciones impuestas por la UGPP deben ser actualizadas por remisión a la norma citada.

Conforme con lo expuesto y para evitar controversias sobre las competencias de la UGPP, se requiere que expresamente se le autorice por remisión aplicar el artículo 867-1 del Estatuto Tributario Nacional; debido a que las sanciones, tanto las liquidadas por el aportante, como las impuestas por la entidad son pagadas en su mayoría después de mucho tiempo de haber sido determinadas, se hace necesario actualizarlas a fin de compensar la pérdida del valor adquisitivo.

5.1.1.2 Suspensión de intereses moratorios en procesos judiciales

Actualmente, al momento de un fallo adverso tanto para los aportantes como para la UGPP, los intereses pueden superar de manera desproporcionada el monto de la obligación principal, debido a que un proceso judicial puede demorarse entre 3 a 5 años y a los mismos se aplica la tasa de usura que resulta gravosa para ambas partes. En ese sentido, se considera necesario adoptar una medida que permita la suspensión de intereses moratorios a partir de la admisión de la demanda,

exceptuando lo relacionado con los intereses generados sobre los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.

5.1.1.3 Devolución de aportes por eventual declaratoria de nulidad de los actos administrativos de determinación o sancionatorios

En la actualidad, en los procesos administrativos en los que ha sido demandada la UGPP, los jueces en su mayoría niegan la vinculación de las administradoras que la entidad ha solicitado llamar en garantía por considerar que son ellas quienes reciben los aportes y manifiesta a su vez, que las mismas no han tenido incidencia en la determinación y cobro de los aportes fiscalizados por la UGPP. Por tanto, si resultara condenada la entidad se ordenaría que sea la misma quién realice la devolución de dichos dineros, resultando imposible el cumplimiento de la orden judicial en razón a que el mecanismo de pago de los aportes se realiza a través de la planilla PILA sin que la Unidad actúe como recaudadora y mucho menos se beneficie de tales aportes.

5.1.1.4 Procedimiento para efectuar las notificaciones electrónicas

En cuanto a la notificación electrónica de los actos administrativos proferidos por la UGPP, si bien es cierto, es aplicable el artículo 566-1 del Estatuto Tributario por remisión expresa del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, ello ha generado controversia en los sujetos a notificar, por cuanto consideran que la única entidad facultada para realizar este tipo de notificación es la DIAN toda vez que es la autorizada para asignar direcciones o sitios electrónicos bajo las condiciones que le establezca el reglamento. A la fecha, dicho mecanismo de notificación no ha entrado en operación por no haberse expedido el reglamento.

Vale mencionar, que el artículo 5º de la Ley 788 de 2002 dispuso en relación con la notificación por correo lo siguiente:

"**Artículo 5º.** *Notificación por correo.* Modificase el artículo 566 del Estatuto Tributario, el cual queda así: "Artículo 566. *Notificación por correo.* La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración. La Administración podrá notificar los actos administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 de este Estatuto, a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico, **en los términos que señale el reglamento"**."

El aparte en negrilla fue declarado inexequible por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1114 de 2003 con fundamento en que desconoce la reserva legal que existe para la determinación del régimen de notificaciones como contenido del debido proceso ya que solo le corresponde al legislador establecer las formalidades con las cuales deben cumplirse los actos de comunicación procesal, incluida la notificación por correo electrónico. Tal facultad no puede asignarse al Presidente de la República para que la ejerza como potestad reglamentaria por ser competencia privativa del legislador, que hizo una detenida regulación de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales en la Ley 527 de 1999. Por lo tanto, en ejercicio de las facultades constitucionales, el legislador es el indicado para determinar las formalidades de acuerdo con las cuales se debe cumplir la notificación por correo electrónico.

Posteriormente, la Ley 1111 de 2006 en el artículo 46 modificó el artículo 566-1 del Estatuto Tributario referido a la notificación electrónica y estableció que esta se realizaría a la dirección electrónica o sitio electrónico que asigne la DIAN a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, que opten de manera preferente por esta forma de notificación, con las condiciones técnicas que establezca el reglamento; e igualmente, en el inciso final señaló que el Gobierno nacional establecería la fecha a partir de la cual sería aplicable esta forma de notificación.

En consideración a lo anterior, la UGPP requiere una disposición propia que regule esta forma de notificación de sus actos administrativos, no sujeta a ningún reglamento para su operatividad, dado que la Ley 527 de 1999 define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos.

5.1.1.5 Intervención de la UGPP en procesos especiales o de liquidación voluntaria

En la actualidad no se notifica, ni se informa a la UGPP cuando una empresa inicia un proceso de reestructuración, intervención, liquidación judicial y/o administrativa, insolvencia, reorganización empresarial y liquidación voluntaria, y por tanto no es posible determinar si quienes se encuentran en dicha condición cumplieron a cabalidad sus obligaciones con el Sistema de la Protección Social.

5.1.1.6 Competencia en la jurisdicción contenciosa administrativa

Se han presentado controversias frente a la jurisdicción competente para adelantar los procesos que se adelantan en contra de la UGPP, toda vez que el Consejo Superior de la Judicatura al resolver un conflicto de competencias ha considerado que el tema referente a los aportes de seguridad social corresponden a la jurisdicción laboral, y de otro lado, el Consejo de Estado se ha pronunciado en sentencias de tutela reiterando que la Jurisdicción Contenciosa Administrativa es la competente para dirimir dichos conflictos.

5.1.2 DESCRIPCIÓN

5.1.2.1 Modificaciones al régimen sancionatorio

Las principales reformas propuestas al régimen sancionatorio que es aplicado por la UGPP son las siguientes:

i) La modificación del numeral 1 del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 referido a las sanciones que en la actualidad impone la UGPP por omisión en el pago de los aportes. En tal sentido se propone la modificación del monto de las sanciones asociándolas a los valores dejados de pagar al sistema y fijando un porcentaje dependiendo de la etapa en que se encuentre el proceso de determinación; porcentajes que oscilan entre el 5% y el 10% de los valores dejados de liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes; de la misma forma se incorpora la mora como conducta sancionable con los mismos porcentajes fijados para la omisión.

Con esta propuesta se pretende beneficiar además de las empresas aportantes, a los trabajadores independientes a quienes en la actualidad se les asimila como un empleador persona jurídica con más de 60 trabajadores, resultando para ellos una sanción demasiado onerosa.

Igualmente la modificación del referido numeral incorpora un tope o límite máximo que la norma actual no contempla, que va del 100% al 200% del aporte a cargo otorgando garantías a los administrados para que las sanciones no se tornen desmedidas.

En atención a que la forma aquí propuesta para liquidar las sanciones puede resultar favorable para algunos aportantes, se propone un parágrafo transitorio para que la UGPP pueda aplicar dicha favorabilidad a los aportantes que tengan procesos en curso en caso de que les resulte más favorable, con lo cual se da cumplimiento a la previsión contenida en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

ii) Respecto al numeral 2 del artículo 179 de la norma *ibídem*, se sugiere la modificación de las sanciones por inexactitud a partir del requerimiento para declarar y/o corregir, y no del requerimiento de información como actualmente lo señala la disposición, en consideración a que el procedimiento aplicable a la determinación oficial de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social que contempla el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 inicia con dicha actuación; en consecuencia desaparecen los incisos 1º y 2º del numeral 2 y se mantienen con los mismos porcentajes del 35% y 60% las sanciones señaladas en los incisos 3º y 4º.

iii) Se propone modificar el numeral 3º del artículo en mención respecto de las sanciones establecidas por no envió de información, incorporando el suministro de información en forma incompleta o inexacta como equivalente a la no entrega de información, y aplicando una sanción de 1 UVT diaria por el primer mes de retardo, la que se va incrementando cada mes hasta alcanzar el tope máximo de 15.000 UVT al completar doce meses.

iv) Se plantean formas para que el aportante pueda reducir la sanción dependiendo del mes en que decida cumplir con la obligación de informar, de tal manera que sean reducidas en el 10%, 20% y 30% de las sanciones, si la información es entregada al 4º, 8º o 12 mes de incumplimiento, respectivamente. Se mantiene el numeral 4 del artículo 179 y el parágrafo.

v) Se propone la adición de dos parágrafos al artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, el primero, otorgando facultades a la UGPP para sancionar a las agremiaciones o asociaciones que ejercen la actividad de afiliación colectiva de trabajadores independientes sin autorización por parte del Ministerio de Salud y la Protección Social en un monto equivalente a 15.000 UVT, planteando previamente un pliego de cargos con lo cual, se garantiza el debido proceso.

v) Se propone un segundo parágrafo al artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 que haga referencia a la actualización de las sanciones impuestas por la UGPP, tal como existe en el artículo 867-1 del Estatuto Tributario.

5.1.2.2 Suspensión de intereses moratorios

Se propone la incorporación de un inciso final al parágrafo 2º el artículo 634 del Estatuto Tributario Nacional referido a la suspensión de intereses moratorios transcurridos dos años a partir de la admisión de la demanda, con el fin de que lo dispuesto en dicho parágrafo sea aplicado a los procesos judiciales en los que sea parte la UGPP, salvo para los intereses generados sobre los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.

5.1.2.3 Devolución de aportes por eventual declaratoria de nulidad de los actos administrativos de determinación o sancionatorios

Se propone un artículo nuevo referido a la devolución de aportes y sanciones en los eventos en los que se declare total o parcialmente la nulidad de los actos administrativos expedidos por la UGPP y se ordene la devolución de aportes y/o sanciones, teniendo en cuenta que la UGPP no es recaudadora de las contribuciones parafiscales del Sistema de la Protección Social y por tanto los pagos determinados y cobrados por la UGPP son recibidos directamente por las administradoras del Sistema. Las funciones de la UGPP se limitan al seguimiento y control del pago de dichas contribuciones.

5.1.2.4 Procedimiento para efectuar las notificaciones electrónicas

Se propone un artículo especial que contemple la notificación electrónica de los actos administrativos proferidos por la UGPP. Además, se propone que cuando resulte imposible realizar la notificación electrónica, se autorice acudir a las formas de notificación establecidas en el artículo 565 del Estatuto Tributario, excepto el parágrafo 3°[111] el cual es específico para la DIAN como entidad certificadora.

5.1.2.5 Intervención de la UGPP en procesos especiales o de liquidación voluntaria

Se propone un artículo nuevo que autorice a la UGPP para aplicar por remisión el artículo 847 del Estatuto Tributario, referente a la intervención en los procesos especiales de reestructuración, intervención, liquidación judicial y/o administrativa, insolvencia, reorganización empresarial y liquidación voluntaria.

5.1.2.6 Competencia en la jurisdicción contenciosa administrativa

Se propone una norma que expresamente señale que las controversias judiciales suscitadas por los actos administrativos generados por la UGPP deban ser dirimidas por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

5.2 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

5.2.1 JUSTIFICACIÓN

5.2.1.1 Del mérito y el sistema específico de carrera de la DIAN

Bajo el marco normativo de los artículos 40-7, 13, 125, 130 y 209 de la Constitución Política, 4º de la Ley 909 de 2004, y de la jurisprudencia de la Corte Constitucional (entre otras las sentencias C-1230, C-1262 de 2005 y C-285 de 2015), se observa que el ordenamiento jurídico vigente tiene algunas deficiencias e inconvenientes relacionados con el sistema específico de carrera que tiene la DIAN[112]:

---

[111] Par 3. Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias.

[112] Vale señalar debido a la expedición de las Sentencias C-1230, C-1265 de 2005 y C- 285 de 2015 por la Corte Constitucional, el actual régimen legal que regula el sistema específico de carrera de los empleados de la DIAN se tornó en un conjunto normativo de imposible aplicación en la forma en que originalmente fue previsto tanto por el artículo 3º de la Ley 909 de 2004 y

• La Comisión Nacional del Servicio Civil tiene dentro de la órbita de sus funciones competenciales de orden constitucional, la función de ejercer de manera responsable la administración y vigilancia de las carreras administrativas de los regímenes específicos.

• La administración de la carrera administrativa implica de suyo adelantar todo el trámite previo a la provisión de los empleos de carrera desde la identificación de las vacantes por proveer según la información que se le suministre por la entidad respectiva a la Comisión Nacional del Servicio Civil, la convocatoria de los concursos correspondientes; elaboración de las pruebas de conocimientos y aptitudes generales para el servicio público y su contratación especializada cuando sea del caso; publicación de los resultados de estas; contratación, elaboración y práctica de las pruebas de conocimientos específicos e igualmente publicación de sus resultados; práctica de entrevistas si así se establece en la convocatoria; asignación de los puntajes parciales y definitivos a los concursantes conforme a las reglas incluidas en la convocatoria de los concursos respectivos; elaboración y publicación de las listas de elegibles, comunicación a la DIAN; y, en todas las etapas decisión de los recursos que por la vía gubernativa puedan ser interpuestos por quienes se consideren asistidos de razón para el efecto. Ello comporta un procedimiento dilatado en el tiempo que, en muchas ocasiones trae como consecuencia necesaria el retardo en la provisión definitiva de los cargos de la carrera, sin que tenga la DIAN ninguna injerencia ni posibilidad siquiera de utilizar algún mecanismo efectivo para que se disminuya al menos en parte la duración de este proceso.

Igualmente se requiere la realización de todo el trámite administrativo pertinente por parte de la Comisión Nacional del Servicio Civil, para que finalmente pueda efectuarse cualquier ascenso por mérito de los empleados de la DIAN inscritos en la carrera administrativa.

• Como una consecuencia de la prolongada duración de este proceso administrativo, se produce un desestimulo a la labor que se cumple por los servidores de la DIAN.

• Para la prestación oportuna del servicio a cargo, la DIAN en muchas ocasiones se ve forzada a acudir a asignar labores a ciertos servidores que no corresponden al cargo para el cual oficialmente fueron designados ni al nivel propio de este, sino a uno superior que por su propia formación está en condiciones de desempeñar y efectivamente desempeñan con una asignación salarial y prestacional inferior a la que devengan los que sí se encuentran nombrados en propiedad, asunto este que dentro de la entidad ocasiona insatisfacción de orden laboral por la notoria injusticia que ello implica con la posibilidad de conflictos de orden jurídico hacía el futuro.

Por lo tanto, existe una disfuncionalidad de la planta de personal de la DIAN que, hasta ahora, no ha sido posible superar. La situación descrita en vez de disminuirse tiende a agravarse hacía el futuro, pues por lo ya expuesto la normativa vigente no corresponde a la realidad fáctica y a las necesidades del servicio para el cumplimiento de la función pública que corresponde a la DIAN.

De otra parte, las necesidades de desarrollo para el país, los cambios de su entorno económico, las tendencias del comercio internacional y las tecnologías de la información y las comunicaciones requieren una atención adecuada por parte de la administración tributaria y aduanera colombiana[113]. La reforma tributaria y el nuevo Estatuto Aduanero se constituyen también en mecanismos para adecuarse a estos retos. Todos estos aspectos le plantean a la administración tributaria la exigencia de contar con una capacidad operativa superior a la que existe hoy.

Subsisten también compromisos trascendentales en la lucha contra la evasión y el contrabando que exigen esfuerzos adicionales para contrarrestar estos delitos lesivos para la estabilidad del fisco.

Por otra parte, al revisar la gestión de la entidad en los últimos años, se encuentra que los siguientes aspectos inciden en el mejor cumplimiento de los compromisos asignados a la DIAN para el próximo cuatrienio: i) las cargas de trabajo, ii) las solicitudes de personal específicas de las dependencias generadas por las altas cargas de trabajo (más de 3.000 funcionarios adicionales), iii) la contribución de los procesos al logro de los resultados, iv) la cantidad de personas que cumplen requisitos para pensionarse y, v) el ausentismo.

5.2.1.2 De los representantes y apoderados

Con el fin de contribuir con el recaudo, es necesario adoptar medidas que eviten el archivo de expedientes en fiscalización internacional por falta de ubicación de apoderados que deben cumplir obligaciones a nombre del inversionista. Lo anterior, debido a que no existe una norma legal que vincule como representantes y deudores solidarios, a las empresas receptoras de inversión.

También se han identificado dificultades con la figura de heredero "con administración de bienes" al momento de incluir esta información en el RUT, pues la autoridad competente no certifica esta calidad puntual.

Por otra parte, aunque no se requiere ser abogado para actuar ante la administración tributaria, se exige para la firma de declaraciones una formalidad innecesaria como es otorgar el poder por escritura pública, siendo un trámite con costo para el cliente.

La propuesta busca armonizar el Estatuto Tributario con el Decreto-ley 019 de 2012 y Ley 1564 de 2012.

5.2.1.3 De la factura

Es necesario para la competitividad del país ampliar la expedición de la factura electrónica propiciando con-

por el Decreto-ley 765 de 2005. Se hicieron entonces aplicables las normas que atribuyen la administración y vigilancia de los sistemas específicos de carrera administrativa a la Comisión Nacional del Servicio Civil, normativa que ha traído como consecuencia la dilación en los procedimientos y la tardía provisión de los cargos con consecuencias contrarias a los principios que para la función pública se establecen por el artículo 209 de la Carta Política, por lo que se hace necesario la expedición de normas que den solución a la situación presentada.

[113] En este sentido, Colombia concibe y ejecuta proyectos que le permitan insertarse holgadamente en el mundo moderno. Entre ellos se destaca la firma de Tratados de Libre Comercio con diferentes países, el desarrollo de proyectos con el fin acercar la tecnología y las telecomunicaciones a todos los ciudadanos sin diferencia de estratos, y el trabajo intenso para ingresar a la OCDE. Estos aspectos inciden directamente en las transformaciones que debe poner en marcha la DIAN para responder suficientemente a estos desafíos.

diciones de interoperabilidad que faciliten la interacción entre los obligados a facturar y los adquirentes en el comercio nacional, su uso en escenarios de comercio exterior y el control por parte de la DIAN.

El modelo de factura electrónica adoptado por el Decreto 2242 de 2015, dispone la entrega del ejemplar de la factura electrónica a la DIAN, el cual se lleva a cabo dentro de las 48 horas siguientes a su generación.

Tenido en cuenta que la DIAN debe propender por una optimización continua de los procesos, a través de nuevas estrategias orientadas a agilizar el control fiscal, y a partir de las experiencias recogidas durante el plan piloto de factura electrónica, la DIAN se ha propuesto reducir progresivamente los tiempos de envío de las facturas electrónicas. Lo anterior, en búsqueda de un control fiscal más eficiente y un óptimo uso de la información recibida. Hay múltiples experiencias exitosas de implementación de la facturación electrónica en otros países, como México y Brasil, países en los cuales las administraciones tributarias han realizado procesos escalonados en los que el control fiscal se hace en menos tiempo e incluso simultáneamente a la operación comercial, lo que genera, sin duda, reacciones más oportunas por parte de los entes fiscales hacia los contribuyentes.

5.2.1.4 Actualización del régimen sancionatorio

El régimen sancionatorio tributario, al hacer parte del derecho sancionador, está llamado a la observancia del debido proceso[114]; es por ello que en este se contemplan de antemano diversas sanciones a conductas que, ya sea por acción u omisión, son calificadas por el legislador como infracciones a las obligaciones tributarias.

Adicionalmente, con ocasión de la expedición de la Ley 1607 de 2012[115], la imposición de las sanciones debe acomodarse, entre otros, a los principios de lesividad, favorabilidad, proporcionalidad y gradualidad. Así pues, es necesario que los funcionarios de la Administración Tributaria encargados de dar aplicación al régimen sancionatorio tributario, cuenten con directrices claras para materializar en su labor los mencionados principios, pues *"las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador"*[116].

Otra razón que amerita la actualización del régimen en comento deriva del retraso de algunos tipos sancionatorios frente a impuestos y obligaciones formales que han sido creados recientemente, así como la permanencia de disposiciones que, a la fecha, carecen de vigencia o son objeto de regulación por otra rama del derecho.

5.2.1.5 De las sanciones a entidades autorizadas para recaudar

En consideración a la modificación que se propone frente a la graduación de las penas de que trata el artículo 640 del E.T., se hace necesario actualizar y adecuar ciertas sanciones[117] a los criterios establecidos en el artículo referido, de tal forma que se realice una adecuada aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad.

También se vio la necesidad de establecer sanciones dirigidas a las entidades autorizadas a recaudar, por conductas como retraso en la presentación, entrega o corrección de informes, formatos o declaraciones, e inexactitud en cifras reportadas.

5.2.1.6 Proceso de liquidación provisional

Actualmente existe un único procedimiento de fiscalización y determinación de obligaciones que aplica por igual a todo tipo de impuesto y contribuyente. Uno de los mayores problemas que se afronta en materia de fiscalización es el creciente número de obligaciones sustanciales y formales que se deben controlar, así como los altos índices de incumplimiento de las mismas; en este sentido la cobertura del control y la capacidad operativa se constituye en un reto importante por afrontar.

En los años noventa solo se administraban cuatro (4) obligaciones sustanciales importantes (renta, IVA, timbre y retención en la fuente) y muy pocas obligaciones formales. Para el año 2016[118], existen más de doce (12) obligaciones sustanciales (de mayor importancia). Como consecuencia, se han incrementado significativamente tanto las obligaciones formales como los sujetos obligados registrados o no en el RUT, lo cual afecta en gran medida la capacidad operativa de la DIAN para el control.

Para abordar estos compromisos en relación con la fiscalización, la Administración Tributaria ha realizado

---

114 En palabras de la Corte Constitucional, M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, en Sentencia C-412 de 2015, *"el debido proceso integrado a su vez por el principio de legalidad y de reserva legal, en lo que al derecho administrativo sancionador se refiere, establece el deber del legislador de predeterminar la sanción y, para lo cual, le corresponde indicar los aspectos relativos a su núcleo esencial (…) con el fin de proporcionar al funcionario competente un marco de referencia cierto para la determinación e imposición de la sanción y a los administrados el conocimiento de las consecuencias que se derivan de su trasgresión."* (Subrayado fuera de texto).

115 El artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 dispone que las sanciones contempladas en el régimen sancionatorio tributario deberán imponerse teniendo en cuenta ciertos principios como la lesividad (la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional), la favorabilidad (en materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable), la proporcionalidad (la sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida) y la gradualidad (la sanción deberá ser aplicada en forma gradual de acuerdo con la falta de menor a mayor gravedad, se individualizará teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado).

116 COLOMBIA. Corte Constitucional, M. P. Doctora Carmenza Isaza de Gómez, Sentencia C-160 de 1998.

117 Como las siguientes: por errores de verificación, por inconsistencia en la información remitida y por extemporaneidad en la entrega de la información de las declaraciones y/o recibos de pago recibidos de los contribuyentes.

118 Para el año 2016, se consideran 13 obligaciones sustanciales importantes como:
1. Impuesto de Renta y Renta CREE
2. IMAS para Personas Naturales Empleados y Cuenta Propia
3. Riqueza y Normalización
4. IVA e Impuesto Nacional al Consumo
5. Retención en la Fuente (Renta – IVA – CREE, Timbre) - Gravamen a los Movimientos Financieros - Impuesto Nacional a la gasolina y al ACPM.

algunos esfuerzos por incrementar el número de auditores y aun así encuentra que el número de personal dedicado a estas labores sigue siendo insuficiente.

En este sentido y sin perjuicio del fortalecimiento del talento humano, la solución no se encuentra en la exclusiva contratación de personal, y a cambio de ello, es necesario estudiar y evaluar el estado actual del aprovechamiento de la información y de las tecnologías, así como de los métodos que se identifican más adelante como sistemas de fiscalización y control tributario no intrusivos[119] (no se requiere de la presencia de funcionarios en las instalaciones del investigado, ni de la solicitud y acopio de información documentada en papel para ejercer el control), conceptos que deben ser explotados con mayor eficiencia. Para ello y al evaluar el contenido del Estatuto Tributario podría afirmarse que el acercamiento y relación entre la tecnología y la normativa, si bien existe (en su mínima expresión), no ha sido aplicada con el mayor provecho.

Asimismo se requiere evaluar el actual sistema de entrada de información (Exógena Interna y Externa[120]) y la forma de obtenerla, pues se aprecian problemas en la calidad de la información desde la fuente y la integración para su aprovechamiento, entre otros. Se requiere también un sistema de control y sanción a quienes incumplen, con el fin de evitar los problemas mencionados.

5.2.1.7 Del embargo y remate practicados por la DIAN

La DIAN, en ejercicio de las funciones asignadas por la ley, debe administrar y disponer los bienes muebles adjudicados a favor de la Nación y los recibidos en dación en pago por obligaciones tributarias.

En los últimos 5 años, la disposición de estos bienes no ha sido efectiva debido a varios inconvenientes que se han presentado para estructurar los procesos de comercialización, lo cual conlleva el incremento de los altos costos que la DIAN tiene que sufragar para el almacenamiento y custodia de estos bienes.

Así mismo, la DIAN debe asumir con cargo a su presupuesto los gastos de administración y disposición de dichos bienes.

En concreto, pueden identificarse las siguientes dificultades en relación con la labor de la DIAN frente a dichos bienes:

1. Condiciones especiales de los bienes: los bienes adjudicados a favor de la Nación y aquellos recibidos en dación en pago por deudas tributarias –en su mayoría– son usados, se encuentran deteriorados, obsoletos y muchos de ellos corresponden a equipos o maquinaria desmontada de las empresas que han entrado en procesos de extinción de dominio, concursales, de liquidación forzosa administrativa, de reestructuración empresarial, de insolvencia o de cruce de cuentas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 550 de 1999 y la Ley 1116 de 2006. Estos bienes son recibidos por la DIAN con el avalúo que obra en el proceso, siendo en la mayoría de los casos superior al precio que determina el mercado para este tipo de bienes, porque son avaluados normalmente como unidades de producción económica y al desmontarlos para su traslado, su valor comercial se disminuye notablemente.

2. Situación contable: la DIAN viene realizando un proceso contable de actualización del valor de los bienes muebles recibidos por la Nación en pago de obligaciones tributarias, con base en los avalúos realizados por el SENA y los peritos designados por la Entidad. La Subdirección de Gestión Comercial consolida esta información a nivel nacional y la remite a la Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora, quien se encarga de valorizar contablemente los respectivos bienes. Este proceso desde el año 2011 viene mostrando una desvalorización de cifras que superan los $13.000 mil millones.

3. Modalidades de disposición: dentro de las reglas especiales contenidas en el Decreto 1082 de 2015 para la enajenación de bienes muebles, solo sería aplicable la enajenación de bienes muebles a título oneroso, toda vez que la enajenación a título gratuito entre entidades públicas solo procede para los bienes que ya no estén utilizando o necesitando las entidades, situación que no corresponde a la de los bienes adjudicados a favor de la Nación y aquellos recibidos en dación en pago por obligaciones tributarias, cuya administración y disposición debe realizar la DIAN y sobre los cuales debe garantizar su preservación física, enajenación y rentabilidad.

4. Declaratoria de desiertos de los procesos de venta: en la actualidad la DIAN puede administrar y disponer directamente de los bienes o a través de Central de Inversiones S. A. CISA o la entidad que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público autorice para ello.

La administración de los bienes a través de CISA no es posible sin que la DIAN asuma los costos generados por el desmonte, traslado, recepción, almacenamiento, custodia y conservación de los bienes, toda vez que CISA es una es una sociedad anónima que desarrolla sus funciones con los recursos que genera. Por este motivo, no sería posible trasladar la administración a CISA sin la disponibilidad presupuestal que ampare los costos de administración.

Así mismo, durante los últimos 2 años la DIAN viene realizando la venta de los bienes a través de CISA como intermediario comercial, asumiendo la primera, los costos de las comisiones de intermediación comercial. Además, en un alto porcentaje las subastas se han declarado desiertas, por las condiciones especiales de los bienes a las que se hizo referencia (obsoletos, deteriorados, etc.).

5.2.1.8 Del abuso en materia tributaria

Las normas jurídicas son susceptibles de múltiples interpretaciones que, en muchos casos, se encuentran amparadas por una sana lógica; empero, en lo que se refiere a normas de carácter tributario, el entendimiento que en ocasiones le dan algunos contribuyentes favorece la evasión fiscal y compromete el deber constitucional de contribuir al financiamiento de las cargas públicas, así como la labor de fiscalización y recaudo de impuestos a cargo de la DIAN.

Si bien es cierto una de las soluciones a dicha problemática radica en el fortalecimiento de la normativa tributaria, ya sea eliminando los vacíos legales que auspicien una indebida interpretación de la ley o implan-

[119] Veáse: numeral 2 del Punto N° III - INFORME DETALLADO DE LA PROPUESTA.

[120] Exógena Interna: Trata sobre información que se solita a los contribuyentes vía archivos electrónico y convenios internos. Exógena Externa: Convenio de intercambio de información con otras Administraciones Tributarias.

tando normas anti-evasión y anti-elusión de carácter particular (como son por ejemplo el régimen de precios de transferencia y el control sobre pagos a paraísos fiscales), también lo es que el legislador suele reaccionar tardíamente a los actos, operaciones y esquemas abusivos, y no es para menos en atención al trámite legislativo que debe seguirse.

De allí que, desde el siglo pasado, la doctrina ha planteado la necesidad de forjar clausulas generales antiabuso (o GAAR por sus siglas en inglés) como mecanismos que permitan al Estado reaccionar en menor tiempo frente a conductas evasivas y/o elusivas de algunos contribuyentes.

En Colombia dicho logro se obtuvo con la Ley 1607 de 2012. No obstante, la cláusula que actualmente gobierna tiene limitantes que la han hecho inaplicable, como son las siguientes: i) tratándose de personas naturales, solo serán sujeto de la misma aquellas que sean propietarias o usufructuarias de un patrimonio líquido igual o superior a ciento noventa y dos mil (192.000) UVT ($5.712.576.000 para 2016); ii) la exigencia de probar plenamente tres (3) o más de los supuestos contemplados en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario, aun cuando pudiera darse el caso de que, habiéndose configurado uno solo, se estuviera en presencia de una conducta manifiestamente abusiva y; iii) la conformación del comité encargado de decidir la existencia de abuso en materia tributaria, integrado por el Director General y el Director de Gestión de Fiscalización de la DIAN, el Ministro de Hacienda y Crédito Público, el Superintendente encargado de la inspección, vigilancia y control de la entidad y el Procurador General de la Nación.

5.2.1.9 Otras disposiciones

1. Modernización tecnológica: la DIAN requiere implementar un plan de modernización tecnológica que le permita, en el ámbito del cumplimiento de sus funciones, afianzar el uso de tecnologías de la información y las comunicaciones en la agilización de procesos y procedimientos que soportan sus trámites y servicios, aplicando procesos de mejora continua en pro del fortalecimiento institucional.

2. Prelación legal del crédito fiscal: se requiere mantener la prelación de los créditos fiscales en los términos del Código Civil y la facultad de cobro coactivo otorgada por la Ley 6ª de 1992. Lo antepuesto, ya que la Ley 1676 de 2013 condiciona la prelación de los créditos al hecho de haber efectuado el registro de la garantía que origina el proceso de cobro en CONFECAMARAS y prescribe su ejecución ante las Cámaras de Comercio y Notarías. Adicionalmente, determina esta norma que las medidas cautelares también se deben registrar en CONFECAMARAS y hacerlas efectivas ante Notarios y Cámaras de Comercio.

3. Término de firmeza de las declaraciones tributarias: en la disposición actual y de manera dispersa se encuentran diez (10) términos de firmeza aplicables a las declaraciones tributarias, términos que van desde los seis (6) meses, hasta cinco (5) años. Igualmente se identifica que el tiempo de revisión de las declaraciones no consulta situaciones especiales como comportamientos tributarios atípicos que resultan fraudulentos o actividades y operaciones complejas que requieren un mayor tiempo de revisión, al punto que el termino de firmeza (tiempo necesario para hacer la revisión) termina siendo igual para un contribuyente que puede ser declarado como proveedor ficticio a uno que no tenga ningún tipo de comportamiento que genere riesgo de ser auditado.

5.2.2 DESCRIPCIÓN

Atendiendo a las problemáticas planteadas anteriormente, se propone la adopción de las siguientes medidas:

5.2.2.1 Del mérito y el sistema específico de carrera de la DIAN

Se propone que las pruebas de los procesos de selección para la provisión de los empleos del nivel profesional de los procesos misionales de la Entidad comprendan dos fases independientes la una de la otra. Para los concursos que se realicen para la provisión de los empleos distintos a los anteriores se propone diseñar pruebas de conocimientos generales, específicos y de competencias comportamentales adecuadas a la categoría y al nivel del empleo al que se aspira que no superen el promedio educacional de los requisitos exigidos para la inscripción.

Para practicar las notificaciones en todas las etapas del proceso de selección se acudirá a los medios masivos de comunicación y a los medios electrónicos.

Para garantizar el derecho de defensa y contradicción se propone que en cualquiera de las etapas de los concursos las decisiones que se adopten serán susceptibles únicamente del recurso de reposición ante la Comisión Nacional del Servicio Civil, pues conforme al artículo 130 de la Constitución Política esa Comisión no tiene superior jerárquico. Para el trámite del recurso se establece un procedimiento especial. Para darle aplicación al principio de celeridad se establece que si la Comisión Nacional del Servicio Civil no decide el recurso de reposición dentro del término así establecido, se entenderá que la decisión es favorable al recurrente.

De otra parte, se propone la expedición de normas que hacen ágil y expedito el proceso de provisión de empleos vacantes definitivas y temporales a través de la figura del encargo o del nombramiento en provisionalidad, en el entretanto se proveen los empleos en forma definitiva a través de concurso de méritos.

Adicionalmente y a fin de resolver en forma definitiva el déficit de personal se somete a consideración del Honorable Congreso de la República el autorizar al Gobierno nacional para ampliar la planta de personal de la DIAN, como también para estructurar un nuevo modelo de sistema de remuneración de los empleados públicos de la DIAN, como herramienta para el logro de resultados óptimos de la gestión Institucional a través de sus servidores públicos, sin sujeción al artículo 92 de la Ley 617 de 2000.

5.2.2.2 De los representantes y apoderados

En relación con el artículo 572 del Estatuto Tributario se propone: i) adicionar como representantes de la inversión extranjera a las empresas o sociedades receptoras de la inversión; ii) adicionar un parágrafo en el sentido de aclarar la figura de heredero "con administración de bienes" y; iii) se da alcance al evento en el cual no se ha iniciado el proceso de sucesión ante autoridad competente con el fin de armonizar las disposiciones efectuadas para el Registro Único Tributario a través del Decreto 2460 de 2013.

En cuanto al artículo 572-1 *ibídem*, se propone eliminar la formalidad del otorgamiento de poder por escritura pública a mandatarios que no son abogados.

5.2.2.3 De la factura

A partir de la observancia y el análisis de las experiencias internacionales en materia de factura electrónica, se ha observado con detenimiento la evolución normativa del tema en México. A partir del análisis de esta experiencia, la DIAN se propone potencializar y reglamentar la operación de los proveedores de servicios de facturación entre los que se encuentran los proveedores de factura electrónica, con el fin de que sean estos, quienes asuman la realización de las validaciones de las mismas, con lo cual se busca disminuir la carga operativa de la Entidad, que mediante la participación de un tercero validador recibirá información ya procesada y de mayor calidad por parte de los contribuyentes para un posterior ejercicio del control fiscal.

De esta manera, el articulado propuesto: i) define características, obligaciones y sanciones para estos proveedores; ii) regula la operación de proveedores de medios físicos; y, iii) establece la posibilidad de que el Gobierno nacional señale las condiciones de expedición de la factura electrónica.

5.2.2.4 Actualización del régimen sancionatorio

Las modificaciones al régimen sancionatorio que aplica la DIAN, pueden resumirse en las siguientes:

i) Modificación del artículo 640 del E.T.: se propone una cláusula general a partir del diseño de criterios generales[121], de orden legal[122] y apartados de cualquier juicio subjetivo, que permitan la graduación de la totalidad de las sanciones previstas en la normativa tributaria.

La propuesta radica en dosificar la cuantía de las sanciones previstas en el Estatuto Tributario a partir de las siguientes circunstancias: i) antecedentes del contribuyente, responsable o agente retenedor, ii) el desgaste de la Administración Tributaria en la investigación y punición de las conductas lesivas y, iii) la enmienda voluntaria de las mismas.

Bajo la misma lógica de los principios de proporcionalidad y gradualidad, deben excluirse de la dosificación planteada en el artículo 640 *ibídem* las conductas que revistan una mayor gravedad. En efecto, aquellas que se caracterizan por ser evasivas o elusivas, o involucrar la comisión de delitos, y perseguir la eliminación o reducción ilegitima de la carga impositiva en cabeza del obligado tributario, no serán objeto de dicha dosificación.

A la par, se propone castigar como mayor severidad la reincidencia en tales comportamientos.

2) De los intereses moratorios: actualmente el cómputo de los intereses inicia a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante; sin embargo, ello no se considera jurídicamente apropiado pues la mora inicia a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación. En este sentido se hacen los correspondientes ajustes.

3) De la sanción mínima: se precisa que, tratándose de sanciones relacionadas con la declaración del monotributo, no será aplicable la sanción mínima; ello con el propósito de evitar que en algunos casos la sanción sobrepase la cuantía del impuesto. A la par de lo anterior, se eliminan otras sanciones de la excepción a la sanción mínima, debido entre otras razones, a los graves perjuicios que ocasiona a la Administración Tributaria el envió de declaraciones o documentos recepcionados con errores de verificación, la inconsistencia en la información remitida o la extemporaneidad; perjuicios que en algunos casos impiden realizar las labores de fiscalización con ocasión de la firmeza de la declaración o llevar a cabo la correspondiente acción de cobro.

4) De las sanciones de extemporaneidad y por no declarar: se adecuaron los tipos sancionatorios a la declaración anual de activos en el exterior, monotributo, impuesto nacional al consumo, impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, GMF e impuesto a la riqueza y complementario.

5) De la sanción por corrección: se plantea sancionar únicamente aquellas correcciones que se realicen con posterioridad al vencimiento del plazo para declarar, en aras de facilitar a los contribuyentes diligentes, que presentaron su declaración antes de la fecha señalada para el caso, la enmienda de los errores que hubieren cometido.

6) De la sanción por inexactitud: la sanción se ha reducido del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable al ciento por ciento (100%) de la misma. En el caso de la declaración de ingresos y patrimonio, se mantiene la cuantificación de la sanción a partir del veinte por ciento (20%) del valor inexacto.

Sin perjuicio de lo anterior, los referidos montos se duplican cuando la conducta involucre la comisión de un abuso en materia tributaria, de conformidad con lo previsto en el artículo 869 del Estatuto Tributario. Asimismo, cuando se omitan activos o se incluyan pasivos inexistentes en las declaraciones tributarias, la sanción asciende al doscientos por ciento (200%) del valor del correspondiente activo o pasivo.

En el caso del monotributo se propone una sanción del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable.

7) De la sanción por no enviar información: la modificación se orienta a la armonización del artículo 651 del Estatuto Tributario con el artículo 640 *ibídem* propuesto. En este sentido, tan solo se ha considerado necesario variar algunos elementos propios de la cuantificación de la sanción económica, conservándose intacta, en lo demás, la estructura de la norma original.

Así pues, se eliminó la expresión *"hasta"* en todo el literal a) y el límite absoluto de la multa se incrementó de quince mil (15.000) UVT ($446.295.000 para 2016) a treinta mil (30.000) UVT ($892.590.000 para 2016) que, si bien *prima facie* pueden parecer cambios drásticos, se encuentran soportados en motivos razonables, a saber: i) la preposición *"hasta"* implica que el funcio-

[121] Incorporados en el artículo 640 del Estatuto Tributario propuesto.

[122] Al hallarse incorporados en la ley, es menester comprender que son de obligatorio cumplimiento en la determinación e imposición de la sanción.

nario debe graduar la sanción, para lo cual es necesario atender los parámetros previstos en los artículos 1° y 2° de la Resolución DIAN 11774 del 14 de diciembre de 2005, los cuales –valga destacar– únicamente son aplicables a la sanción por no enviar información; ii) con el aumento del límite absoluto se busca conservar la importancia que puede llegar a alcanzar la sanción económica contemplada en el artículo 651 *ibídem* como una medida que cohíba a los obligados tributarios de no enviar o enviar con errores la información ordenada por la ley, pues, es de señalar que dicha sanción puede llegar a reducirse a la mitad en aplicación del artículo 640 *ibídem* planteado*; y* iii) en la gran mayoría de casos, el límite absoluto será aplicable cuando los infractores están calificados como grandes contribuyentes, siendo este un segmento de la población de contribuyentes del que se espera un mayor compromiso en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

8) De la sanción de clausura del establecimiento: en atención a la proporcionalidad[123], en las conductas sancionables que dan lugar a la clausura del establecimiento de comercio, se han incluido cambios debido a que no todas comportan la misma gravedad y, por tanto, no pueden ameritar el mismo castigo como lo preveía la norma original.

También se incluyó como conducta sancionable el empleo de sistemas electrónicos de los que se evidencie la supresión de ingresos o ventas[124].

9) Actualización: debe incluirse el impuesto nacional al consumo y el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM en lo que respecta a la omisión de la presentación de su declaración y la mora en su pago.

10) De la sanción por no expedir certificados: la variación en el texto del artículo 667 del Estatuto Tributario se reduce a dos aspectos. De una parte, la eliminación de la preposición *"hasta"* que, como se explicó en la justificación de la propuesta, se encuentra forzosa para la conjunción de la disposición con el artículo 640 *ibídem* propuesto; y, de otra, la disminución de las reducciones previstas en el inciso final con el propósito de mantener el alcance económico de la sanción con ocasión de su graduación.

11) De la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones: se plantea que los intereses de mora se liquiden desde la fecha en que se notificó en debida forma la resolución de compensación hasta la fecha del pago. De otra parte y con el fin de facilitar el cálculo de la sanción, se plantea su tasación a partir del valor devuelto y/o compensado en exceso o de forma improcedente.

[123] El principio de proporcionalidad exige que la sanción corresponda a la gravedad de la falta cometida (numeral 4 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012).

[124] Al respecto, la OCDE en un detallado informe titulado "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" del año 2013 manifestó el enorme problema de evasión que plantean las técnicas de supresión electrónica de ventas. La forma de combatir la supresión electrónica de ventas radica en estrategias de detección que debe adelantar la Administración Tributaria, como auditorias financieras, ciber-auditorías, peritajes informáticos, análisis de información digital, entre otros, tal y como lo plantea la OCDE en el citado informe; no obstante, ello no significa que no deba ser objeto de castigo como se plantea en el nuevo artículo 657 del Estatuto Tributario.

5.2.2.5 De las sanciones a entidades autorizadas para recaudar

La propuesta consiste en actualizar y adecuar las sanciones por errores de verificación (674 del Estatuto Tributario), por inconsistencia en la información remitida (675 ibídem) y por extemporaneidad en la entrega de la información de las declaraciones y/o recibos de pago recibidos de los contribuyentes (676 ibídem) a los criterios establecidos en el artículo 640 del Estatuto Tributario (propuesto) para la adecuada aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad.

De otra parte, se propone adicionar un nuevo artículo (676-1) al Estatuto Tributario, que contemple sanciones a las entidades autorizadas para recaudar, por conductas como retraso en la presentación, entrega o corrección de informes, formatos o declaraciones, e inexactitud en cifras reportadas.

5.2.2.6 Proceso de liquidación provisional

1. Se incluyen en el proyecto, procedimientos de investigación y discusión abreviados, basados en el aprovechamiento de las tecnologías y la información, así como sistemas de fiscalización no intrusiva para agilizar y definir en corto tiempo la situación de un contribuyente respecto de su incumplimiento en las obligaciones tributarias. Como resultado de ello, se espera liberar la capacidad operativa de la DIAN para así enfocar los recursos a las investigaciones de mayor complejidad.

2. Se formula la creación de un procedimiento especial y abreviado que se denomina: "Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico". Es una solución para separar los controles masivos (mayor cobertura y gestión con menos recurso humano involucrado) que pueden ser adelantados con el apoyo de las tecnologías y un mejor aprovechamiento de la información. Esto permitiría destinar la mayor parte del equipo de auditores a la fiscalización y revisión de estructuras complejas, abuso en materia tributaria, fraudes, operaciones de fiscalidad internacional y acciones integrales (TACI) o que afectan de manera sustancial el orden, económico y fiscal del país.

3. Con el fin de ser más eficientes en el ejercicio de fiscalización, se propone la "Fiscalización Electrónica", como parte del procedimiento de investigación y determinación del tributo y de las obligaciones formales. Los objetivos de esta propuesta son los siguientes: i) lograr mayor cobertura en el control; ii) abreviar el trámite de investigación y determinación; iii) generar procesos de investigación y discusión con mayor asertividad; iv) incorporar el uso y aprovechamiento de las tecnologías; v) mejorar la gestión de la fiscalización con efecto en el incremento de los recaudos[125]; vi) disminuir sustancialmente el incumplimiento de las obligaciones tributarias; y, vii) mejorar la capacidad operativa en materia de auditoría por la liberación de recursos, con el fin de dirigirlos y aprovecharlos mejor, como se señaló anteriormente.

4. Para la solución del problema de la cobertura del control y capacidad operativa de la DIAN, se crea el "Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico". En este sentido, se abrevia la etapa de

[125] Con esta medida se busca disminuir la evasión y generación del riesgo real por parte del sujeto pasivo, respecto del control perceptivo que se haga de su comportamiento.

fiscalización (cuatro meses) con la creación de la Liquidación Provisional, que es adecuada jurídicamente entre otros, para: i) la modificación de la declaración (inexactos), y ii) la determinación del importe del impuesto para el no declarante (omisos).

La Liquidación Provisional puede ser aceptada o rechazada por el contribuyente. De ser aceptada se convertirá en definitiva, de tal forma que lo que correspondería seria el pago o la facilidad de pago de la misma (se da la categoría de título ejecutivo – Presta merito Ejecutivo) y en caso de que la Liquidación Provisional fuera rechazada, remplazaría para todos los efectos el Pliego de Cargos, el Requerimiento Especial o el Emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Todo lo anterior apoyado en las tecnologías y el aprovechamiento de la información, lo que permitiría el inicio y el cierre de la acción en términos sustancialmente inferiores a los existentes y con una capacidad de multiplicar exponencialmente el número de acciones por auditor a las que actualmente ejecuta.

Otro atributo del procedimiento sugerido lo constituye el control y trazabilidad de las actuaciones evitando la manipulación de los resultados.

5. Se propone dar facultades al Gobierno nacional para que defina el sistema de solicitud e ingreso de información, pasando de la presentación de archivos a la categoría de declaraciones informativas. Igualmente se propone redefinir el régimen sancionatorio aplicable. Estas medidas fortalecerían el insumo (información) necesario para concretar el "Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico".

5.2.2.7 Del embargo y remate practicados por la DIAN

1. Se propone la modificación del artículo 839-4 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 143 de la Ley 1607 de 2012, con el fin de que el funcionario antes de fijar la fecha para el secuestro de un bien, calcule la relación costo-beneficio del bien y determine la continuación el proceso, para lo cual tendrá en cuenta los criterios que establezca el Director General, mediante resolución. De esta forma se secuestrarán bienes cuya relación costo beneficio sea positiva.

En la actualidad el artículo 143 de la Ley 1607 de 2012, tiene una desafortunada redacción, que refiere a etapas procesales en las que no es viable hacer valoración de los bienes; incluye referencias a otros procesos que no son de competencia de la DIAN (procesos de extinción del dominio y concursales), acaba con el carácter sorpresivo de las medidas cautelares y no define la suerte de los bienes afectados con medidas cautelares que se decretan improductivas.

2. Se propone la modificación del artículo 840 del Estatuto Tributario, para hacerlo armónico con el Código General del Proceso en lo que tiene que ver con el porcentaje por el que se deben adjudicar los bienes.

3. Se propone ampliar las modalidades de disposición de los bienes adjudicados a favor de la Nación y los recibidos en dación en pago por obligaciones tributarias, para que en los casos en que no sea posible la venta de los mismos, la entidad que los administra pueda disponerlos a través de: donación a otras entidades públicas, destrucción y/ gestión de residuos, o chatarrización. De esta manera se lograría disminuir los altos costos de almacenamiento que se están generando en la actualidad.

5.2.2.8 Del abuso en materia tributaria

Se propone modificar los artículos 869, 869-1 y 869-2 del E.T., a través de: i) la eliminación de cualquier referencia económica que acote el campo de aplicación de la cláusula general anti-abuso; ii) el diseño de unos supuestos más amplios que permitan al funcionario encargado del control fiscal la identificación de conductas evasivas o elusivas sin que deba probar la concurrencia de un número mínimo y; iii) la implantación de un procedimiento especial y sencillo para la declaratoria de abuso en materia tributaria, con la consecuente re-caracterización o re-configuración de la operación o serie de operaciones efectuadas por el contribuyente, agente retenedor o responsable.

5.2.2.9 Otras disposiciones

Adicionalmente, se presentan entre otras, las siguientes propuestas:

1. Se establece la creación de un Plan de Modernización Tecnológica.

2. Se establece que el pago de la obligación tributaria se deberá realizar atendiendo la prelación legal del crédito fiscal establecida en el Código Civil, de acuerdo con lo dispuesto en el Título VIII del Libro Quinto del Estatuto Tributario.

3. Frente al artículo 560 del Estatuto Tributario, se propone el aumento de las cuantías que sirven de base para la determinación de competencia para fallar los recursos de reconsideración. Sin perjuicio de lo anterior, se propone una competencia preferente en cabeza del nivel central para asuntos con especial relevancia tributaria, aduanera o cambiaria.

Además se propone la fijación de un periodo de cinco (5) años para la conservación de informaciones y pruebas, orientada a proteger el adecuado recaudo de impuestos, así como contribuir a un efectivo control de las obligaciones tributarias.

4. Sobre el artículo 29 de la Ley 344 de 1996, se propone la modificación del inciso 2° con el fin de descongestionar a la Administración Tributaria, señalando que la DIAN únicamente realizará la inspección de que trata dicho artículo cuando la suma reconocida en la decisión judicial supere 1.680 UVT.

5. En cuanto al término de firmeza de las declaraciones tributarias, y para corregir la dispersión de normas, se consolidan los diez (10) términos de revisión y para aplicar criterios objetivos y útiles en atención a los riesgos y complejidades que se derivan de las operaciones de los contribuyentes, se propone la creación de tres tipos de firmeza, así:

a) Firmeza General: término aplicable a todas las declaraciones tributarias y que sería de tres (3) años[126].

[126] Es de precisar que históricamente se ha venido avanzando en la creación de impuestos y obligaciones formales y como consecuencia de ello del incremento de contribuyentes que deben atender y cumplir las citadas obligaciones, lo que requiere de un mayor tiempo para la actuación de la administración tributaria, es por ello que el termino general de firmeza que hoy es de dos (2) años, pasaría a tres (3) años.

b) Firmeza extendida: como término aplicable a las declaraciones tributarias de contribuyentes que presentan comportamiento atípico (fraude o abuso tributario) o que por la naturaleza de sus operaciones requieren de un mayor tiempo de revisión (pérdidas, saldos a favor y precios de transferencia) el proyecto adiciona un término de firmeza de seis (6) años.

c) Firmeza reducida: se otorgaría a quienes son objeto del "Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico" y para los contribuyentes que voluntariamente mejoren su nivel de tributación; derogando de esta manera las disposiciones de los llamados beneficios de auditoría, con un término de firmeza de seis (6) meses.

D. IMPUESTOS PARA PROMOVER HÁBITOS SALUDABLES

El presente proyecto de ley también busca desincentivar el consumo de ciertos productos perjudiciales para la salud, tomando como referencia los estándares internacionales sobre la materia.

Así, atendiendo las recomendaciones de la OMS, se propone crear el impuesto al consumo de bebidas azucaradas, con el fin de disuadir el consumo de estos productos y en consecuencia, impactar positivamente el estado de salud de la población, especialmente en obesidad, enfermedades crónicas y salud mental. Lo anterior también se traducirá en mayores recursos para el sistema de salud colombiano.

De otra parte, la presente propuesta busca fortalecer el impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado, con el fin de desincentivar el consumo de estos productos, acercando el impuesto a los estándares internacionales, y de paso, generar mayores recursos para la salud.

1. IMPUESTO AL CONSUMO DE BEBIDAS AZUCARADAS

Recientemente, algunos países preocupados por las externalidades que ocasionan ciertos productos y hábitos de consumo sobre los costos en la salud pública, han implementado nuevos impuestos al consumo de bebidas y alimentos con grandes concentraciones de calorías. Este es el caso, en particular, del impuesto a las bebidas azucaradas, específicamente bebidas no alcohólicas que contienen azúcar añadida.

Por ejemplo, países como Chile, Francia y Estados Unidos (en algunos Estados) han sido pioneros en la implementación de este impuesto. En todos los casos se aplica un impuesto específico unificado por litro de producto.

1.1 JUSTIFICACIÓN

La reforma tiene como objetivo desincentivar el consumo de algunos productos perjudiciales para la salud, en este caso las bebidas azucaradas, siguiendo la tendencia internacional sobre la materia.

Al respecto, la Comisión de Expertos[127] señaló que hay dos argumentos a favor del impuesto a las bebidas azucaradas, tal y como ocurre en el caso del tabaco y los licores:

i) que dicho impuesto se pasa en alguna medida a los consumidores en forma de precios de venta más altos, lo que lleva a la reducción del consumo y, por ende, a resultados positivos sobre la salud; ii) que, en la medida en que ello no ocurra, el impuesto genera ingresos fiscales para contribuir a financiar los gastos que su consumo acarrea para el sistema de salud pública. Algunos estudios han concluido que el *pass-through* a los consumidores a través del precio de venta ha sido muy bajo –menos de la mitad del impuesto– principalmente por diferenciación tarifaria al interior del país; mientras otras experiencias muestran un *pass-through* del cien por ciento y en casos específicos, un traslado más que proporcional del impuesto.

En el Informe Final[128] también se señaló que la elasticidad precio de la demanda de las bebidas azucaradas está en el rango de -0,8 a -1,0, razón por la cual el impuesto podría reducir el consumo de dichas bebidas y por lo tanto las cargas y los costos para la salud de la obesidad, la diabetes y las enfermedades cardiovasculares; y por otra parte, ser fuente de recursos.

Ahora bien, este impuesto también ha sido objeto de críticas en materia de regresividad, debido a que afecta en mayor medida la capacidad de pago de la población con menores ingresos. Sin embargo, la Comisión de Expertos[129] señala que precisamente este grupo de la población es el que presenta un mayor número de casos de enfermedades crónicas que están relacionadas con el consumo poco saludable, lo cual indica que son progresivos sus efectos en salud. Desde una mirada integral, el resultado final del impuesto puede llegar a ser progresivo si se tiene en cuenta que la obesidad y la diabetes afectan más a los más pobres. Si aumenta el precio de las bebidas azucaradas, los hogares más pobres serían los que reducirán más su consumo. Estas reducciones en consumo se traducirían en efectos positivos sobre la salud, lo cual podría significar ahorros importantes en gastos de bolsillo en salud (o gastos catastróficos).[130]

En este sentido, resulta relevante considerar las cifras en salud sobre la materia:

i) En Colombia, de acuerdo con la última Encuesta Nacional de Salud Nutricional en Colombia (ENSIN) (2010), el 51,2% de las personas entre 18 a 64 años presentan algún tipo de exceso de peso. El sobrepeso y la obesidad en estas edades afectan en mayor proporción a las mujeres, a las personas en zonas urbanas y a los niveles más altos del Sisbén.

ii) Con respecto a la ENSIN 2005, las prevalencias de exceso de peso en adultos han aumentado, en promedio alrededor del 10%. Estas prevalencias por lo general son mayores en la población de 48-57 años, el incremento –entre 2005 y 2010– se concentra particularmente en los grupos de edades más jóvenes.

iii) Las bebidas azucaradas son fuente de calorías vacías, pues solo aportan azúcares y sodio. Por ejemplo, una bebida gaseosa de 350 ml contiene 36,8 gr de azúcares adicionados y 22,1 gr de sodio, sin otro aporte nutricional. Esto es justamente lo que se conoce como calorías vacías. Por su parte, un jugo de guayaba, si bien contiene 4,5 gr de carbohidratos, estos son azúcares propios de la fruta. Cabe mencionar que el jugo de guayaba hecho en casa es una fuente de vitaminas y minerales presentes de manera natural en este. Por lo

[127] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 157.

[128] Ídem.

[129] Ídem.

[130] Véase: BROWNELL, FARLEY, WILLETT, POPOKING, CHALOPUKA, THOMPSON, (…) all, e. The Public Health and Economic Benefits of Taxing Sugar-Sweetened Beverages. The New England Journal of Medicine, 361:16, 2009.

anterior, no son calorías vacías, pues están acompañadas de múltiples nutrientes.

iv) La frecuencia con la que se consumen bebidas azucaradas es muy alta, si se compara por ejemplo, con una bandeja paisa. Asumiendo que durante una semana, una persona consume 1 bandeja paisa y una bebida de té envasado diario – 7 días a la semana (500 ml): el consumo de azúcares adicionados que proporciona la bebida de té (287 gr) es casi el doble de lo que aporta un bandeja paisa (138,9 gr). Asimismo, si se compara el aporte de una cajita de jugo con un jugo de preparación casera sin adición de azúcar, la bebida industrializada aporta entre 4 y 6 veces más azúcares que el jugo casero. Es importante resaltar que la bandeja paisa no contiene azúcares adicionados, contrario a las bebidas azucaradas las cuales son 100% procesadas.

v) De acuerdo a la directriz de la OMS[131], basada en evidencia científica, un adulto y un niño promedio deben reducir a menos del 10% la ingesta calórica de azúcares adicionados. En otras palabras, un adulto debe consumir a diario máximo 50 gr de azúcar al día (equivalente a 6 cucharadas de azúcar). Por su parte, un niño promedio debe consumir máximo 25 gr de azúcar (equivalente a 3 cucharadas de azúcar). Una sola gaseosa al día, por ejemplo, aporta al cuerpo 36,8 gr de azúcar. Lo anterior significa que una sola gaseosa de 350 ml al día supera la recomendación de la OMS en el caso de un niño. Para el caso de los adultos, con el consumo de una gaseosa al día (350 ml), se llega a casi el 75% de la recomendación de ingesta diaria de azúcares añadidos. Cabe resaltar que hay múltiples fuentes de azúcares añadidos en la dieta de la población colombiana (e.g., pan, galletas, cereal, salsa de tomate, etc.).

"Las recomendaciones para reducir la ingesta de azúcares libres a lo largo del ciclo de vida se basan en el análisis de los últimos datos científicos. Estos datos muestran, en primer lugar, que los adultos que consumen menos azúcares tienen menor peso corporal y, en segundo lugar, que el aumento de la cantidad de azúcares en la dieta va asociado a un aumento comparable del peso. Además, las investigaciones evidencian que los niños con los niveles más altos de consumo de bebidas azucaradas tienen más probabilidades de padecer sobrepeso u obesidad que aquellos con un bajo nivel de consumo de este tipo de bebidas.

La recomendación se apoya además en datos que evidencian que un consumo de azúcares libres superior al 10% de la ingesta calórica total produce tasas más elevadas de caries dental que un consumo inferior al 10% de la ingesta calórica total."[132]

vi) Las bebidas azucaradas no generan saciedad en el cuerpo. Investigaciones han mostrado que cuando se consumen bebidas azucaradas la ingesta de otros alimentos no se altera; en otras palabras, el consumo de bebidas azucaradas (gaseosas, refrescos, jugos empacados, bebidas deportivas, energizantes, etc...) en los seres humanos no compensa la necesidad de consumir calorías provenientes de otros alimentos[133].

v) Existe una estrecha relación causal entre el consumo de bebidas azucaradas, la diabetes y el síndrome metabólico. Múltiples investigaciones han demostrado que los individuos en el quintil de consumo de bebidas azucaradas más alto, tienen 26% mayor riesgo de desarrollar diabetes tipo 1 y 20% mayor riesgo de desarrollar síndrome metabólico, en comparación con los individuos del quintil de consumo más bajo.[134]

viii) Existe una estrecha relación causal entre el consumo de bebidas azucaradas y la obesidad. En un estudio sobre adolescentes mexicanos, encontraron que los adolescentes que consumen 3 bebidas azucaradas diarias enfrentan un riesgo 2,1 veces mayor de presentar un exceso en la proporción de grasa corporal, que aquellos que consumen menos de una bebida azucarada al día[135]. Un estudio similar, en niños de preescolar de Canadá, demostró que el consumo de bebidas azucaradas entre comidas dobla (o más) la probabilidad de sufrir de sobrepeso y por lo tanto concluye que es importante limitar el consumo de estas bebidas durante años preescolares[136].

En consideración a lo anterior, en la Evaluación de acceso a la OECD por parte del Comité de Salud del 2015, se recomendó al gobierno colombiano: *"(…) mantener su compromiso de transferir más recursos al sector (p.e (…) mediante la creación de impuestos dirigidos a productos que pueden contribuir a la carga de enfermedades crónicas: tabaco, bebidas alcohólicas, bebidas azucaradas)".*

Finalmente, como un caso exitoso en la tributación del consumo de bebidas azucaradas puede citarse a México. Un estudio publicado en el *British Medical*

---

131 ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. *Nota informativa sobre la ingesta de azúcares recomendada en la directriz de la OMS para adultos y niños.* Obtenido de OMS. [online] 2015. [Citado: 13 de octubre de 2016]. Disponible en:http://www.who.int/nutrition/publications/guidelines/sugar_intake_information_note_es.pdf

132 Ídem.

133 DIMEGLIO, D.P. & MATTES, R.D. (PURDUE UNIVERSITY). Liquid versus solid carbohydrate: effects on food intake and body weight. En: International journal of obesity and related metabolic disorders. Junio, 2000. No. 24 (6), p. 794 – 800. DELLAVALLE, ROE & ROLLS (DEPARTMENT OF NUTRITIONAL SCIENCES, THE PENNSYLVANIA STATE UNIVERSITY). Does the consumption of caloric and non-caloric beverages with a meal affect energy intake?. [online] abril, 2005. [Citado: 13 de octubre de 2016] No. 44 (2). P. 187-193. Disponible en: https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/15808893. MOURAO, BRESSAN, CAMPBELL, & MATTES. Effects on food from appetite and energy intake in lean and obese young adults. Noviembre de 2007. Disponible en: http://www.ncbi.nlm.nih.gob/pubmed/1759632.

134 Véase: MALIK, V., SCHULZE, M. & HU, F. (DEPARTMENT OF NUTRITION, HARVARD SCHOOL OF PUBLIC HEALTH. Intake of sugar-sweetened beverages and weight gain: a systematic review. En: The American Journal of Clinical Nutrition. Agosto, 2006. No. 84 (2). p. 274-288.

135 DENOVA, E., JIMÉNEZ, A., HALLEY, E., HUITRÓN, G., TALAVERA, J., PINEDA. D. DÍAZ, J. & SAMERÓN, J. (UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE MÉXICO). Association between sweetened beverage consumption and body mass index, proportion of body fat and body fat distribution in Mexican adolescents. En: Annals of Nutrition and Metabolism. 9 de enero de 2009. No. 53 (3-4). P. 245-251.

136 DUBOIS, Lise, FARMER, Anna, GIRARD, Manon & PETERSON, Kelly. Regular Sugar-Sweetened Beverage Consumption between Meals Increases Risk of Overweight among Preschool-Aged Children. En: Journal of the American Dietetic Association. Junio, 2007. Vol. 107, Issue 6. P. 924-934.

Journal, con información de enero 2012 a diciembre 2014 y datos de 6 mil 253 hogares en 53 ciudades, concluye que en México el volumen promedio de bebidas con impuesto vendidas durante el 2014 fue 6% menor en comparación con las ventas esperadas en ausencia del impuesto. Los hallazgos también mostraron que la reducción se incrementó a lo largo del año, alcanzando una disminución de hasta 12% en el mes de diciembre de ese año. Una evaluación sobre el impuesto implementado en Hungría, muestra que el precio de los productos con el nuevo gravamen se incrementó en un 29% y las ventas cayeron en 27%. Se estima que 40% de los fabricantes de alimentos reformularon sus productos mediante la reducción o la eliminación de los ingredientes asociados con el impuesto[137].

1.2 DESCRIPCIÓN

Con base en la justificación técnica desde el ámbito de salud pública anteriormente mencionada, en el presente proyecto de ley se incluye la creación de un impuesto al consumo de bebidas azucaradas con las siguientes características: i) será un impuesto de orden nacional; ii) tendrá una tarifa de $300 pesos por litro; iii) aplicará también a polvos que sirvan como base para reconstituir bebidas; iv) al ser un impuesto específico, su base gravable será la cantidad de litros producidos o importados; y v) estará a cargo de los productores o importadores de bebidas azucaradas.

La inclusión de los polvos asegura que los consumidores no migren hacia estos productos, cuyos efectos sobre la salud no difieren de los resultantes de bebidas diluidas. El impuesto estará a cargo de los productores e importadores no solo para facilitar su fiscalización, sino para incentivar la modificación de la cantidad de azúcar que se añade en estas bebidas. En este último punto la propuesta sigue el esquema del Reino Unido, que logró efectivamente reducir la cantidad de endulzantes en la fórmula de estas bebidas.

Adicionalmente, no se propone modificar la estructura del IVA que actualmente aplica a este tipo de bebidas; en el caso de las gaseosas se propone mantener el IVA monofásico (es decir en la primera etapa de la cadena de distribución).

Con el nuevo impuesto nacional al consumo de bebidas azucaradas, Colombia acoge la recomendación de la OMS en cuanto a imponer impuestos que se traduzcan en un incremento, cercano al 20%, del precio de venta final de dichos productos. De esta forma se asegura una reducción proporcional del consumo para mitigar la aparición de mala salud dental, obesidad y de enfermedades crónicas como la diabetes tipo II.

Este impuesto generará recursos adicionales para el sistema de salud, los cuales serán utilizados para garantizar la financiación del régimen subsidiado en el marco de la Ley Estatutaria de Salud.

2. IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

La Ley 1393 de 2010 definió una estructura mixta de impuesto *ad-valórem* (sobretasa) y específico (impuesto al consumo) del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, atendiendo lo observado internacionalmente. Para el impuesto al consumo se fijó una tarifa de 570 pesos por cada cajetilla de veinte unidades –indexadas con la inflación de estos productos– y de 36 pesos por gramo para otros derivados. La sobretasa al consumo se fijó en un 10% sobre el precio de venta al público.

La Comisión de Expertos[138] señaló que si bien la estructura del tributo adoptada desde 2010 responde a las tendencias internacionales y ha resuelto las distorsiones que causaba la estructura anterior, también es cierto que por razones de salud pública, más que de recaudo, hay espacio para aumentar este impuesto.

2.1 JUSTIFICACIÓN

El impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado en Colombia es bajo en comparación con estándares internacionales y se considera necesario desincentivar el consumo mediante el incremento de la carga tributaria, teniendo en cuenta las externalidades y costos que esto representa para el Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Así las cosas, a continuación se expone el escenario actual del consumo de tabaco en el país, situación a partir de la cual surge la propuesta de incrementar el impuesto al consumo.

2.1.1 Carga financiera

La morbilidad y mortalidad[139] asociada al tabaquismo genera una carga financiera importante sobre el sistema de salud. IECS & IETS (2013) estima que el costo anual directo en el sistema de salud, atribuible al tabaquismo es de $ 4.266.530.678.977.

2.1.2 La tributación al tabaco es una medida efectiva

La evidencia empírica internacional muestra de manera robusta que la tributación al tabaco se constituye en una medida excepcionalmente efectiva para reducir los efectos negativos generados por el consumo del tabaco[140].

---

[137] Véase: ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OECD). Obtenido de Directorate for Employment, Labour and Social affairs. [online] Junio de 2014. [Citado: 13 de octubre de 2016]. Disponible en: http://www.oedc.org/els/health-system/Obesity-Update-2014.pdf

[138] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 144.

[139] Se estima que 72 personas mueren por día en el país a causa del tabaquismo. En otras palabras, 15,9% de todas las muertes que se registran en el país, se atribuyen al consumo de tabaco. Se trata entonces de 26.460 muertes por año que podrían ser evitadas. Debido al tabaco, alrededor de 10.606 personas son diagnosticadas de un cáncer provocado por el tabaquismo anualmente, y cada año el tabaquismo es responsable de 112.891 infartos y hospitalizaciones por enfermedad cardiaca. Véase: IECS & IETS. Carga de enfermedad atribuible al tabaquismo en Colombia. Documento Técnico N° 09. Noviembre de 2013, citado por: Ministerio de Salud y Protección Social. Papeles en Salud No. 1, junio de 2016, Bogotá, D. C., p. 25.

[140] Véase por ejemplo: i) ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. Health systems financing: the path to universal coverage. World Health Report 2010. [online] Geneva, 2010. Disponible en: http://www.who.int/whr/2010/en/ ii) CHALOUPKA, Frank, STRAIF, Kurt y LEÓN, María E. Effectiveness of tax and price policies in tobacco control. [online] 2010. iii) International Agency for Research on Cancer, World Health Organization (2011). IARC handbook of cancer prevention, volume 14: effectiveness of tax and price policies for tobacco control. Lyon: World Health Organization. iv) ASIAN DEVELOPMENT BANK. Tobacco taxes: a win-win measure for fiscal space and health. Manila:

De acuerdo con la evidencia internacional, el aumento del impuesto al tabaco contribuye a:

• Que fumadores dejen de fumar o reduzcan el consumo de tabaco. Según la OMS (2015)[141], el aumento del impuesto del tabaco se constituye en la medida más efectiva para reducir el consumo de tabaco.

• Prevenir que otras personas empiecen a fumar, particularmente los jóvenes y los más pobres.

• Reducir la carga de enfermedades no transmisibles en el mediano y largo plazo.

• Reducir el gasto asociado a las enfermedades relacionadas con el consumo del tabaco, las cuales tienden a ser excesivamente costosas.

• Generar recursos adicionales que pueden ser utilizados para financiar programas de salud y/u otros servicios públicos. Cabe mencionar que el incremento de los impuestos al tabaco es una medida relativamente económica y (técnicamente) fácil de implementar.

2.1.3 Mitos sobre los argumentos en contra del impuesto al tabaco

La evidencia empírica disponible no respalda los argumentos en contra del impuesto al tabaco. Sin embargo, alrededor del mismo se han generado mitos que distorsionan los efectos positivos de los incrementos fiscales, y que la literatura internacional se ha encargado de desmentir, como se expone a continuación:

Mito 1: "Genera un impacto negativo sobre el empleo".

Se ignora si los consumidores utilizarán los recursos liberados por no consumir productos de tabaco, en la adquisición de otros bienes y servicios de la economía. Jacobs *et al.* (2000)[142] muestran que los impuestos al tabaco generan en varios sectores de la economía al menos el mismo número de puestos de trabajo que se eliminan en la industria del tabaco. Estimaciones para Indonesia y Estados Unidos indican que aumentos en el impuesto al tabaco tendrían efectos netos positivos sobre el nivel de empleo.[143] El sector tabacalero representa una pequeña proporción del empleo total (en general, menos de 1%).

Mito 2: "Incentiva el contrabando".

La amenaza del comercio ilegal de tabaco ha sido exagerada y en gran medida creada por la propia industria del tabaco (The Tobacco Atlas, 2015)[144]. Factores no relacionados al precio del tabaco, como la efectividad de las políticas de administración tributaria, la existencia de redes de crimen organizado y la complicidad y actuación de la misma industria del tabaco, son más importantes a la hora de explicar el contrabando de tabaco[145] (Joossens et al., 2000; Joossens & Raw, 2008). En Canadá, por ejemplo, empresas tabacaleras se declararon culpables de actividades relacionadas con el comercio ilegal y firmaron acuerdos en los cuales se incluyen pagos de $1,7 mil millones de dólares canadienses al gobierno y el compromiso de colaborar con las autoridades en la lucha contra el contrabando de tabaco (Government of Canada, 2010)[146]. La evidencia de otros países, incluso latinoamericanos, ha mostrado que el contrabando no aumenta ante un incremento en los impuestos. En Brasil, por ejemplo, el incremento impositivo logró un aumento de 74% en el precio final de los cigarrillos (el precio promedio de un paquete de 20 cigarrillos aumentó de 2.19 reales en 2006 a 5.5 rea-

Asian Development Bank. [online] Noviembre de 2012. Disponible en: https://www.adb.org/publications/tobacco-taxes-win-win-measure-fiscal- space-and-health v) Jamison D.T., Summers LH, Alleyne G, Arrow, K.J., Berkley, S., Binagwaho, A., Bustreo, F., Evans, D., Feachem, R.G.A., Frenk, J., Ghosh, G., Goldie, S.J., Guo, Y., Gupta, S., Horton, R., Kruk, M.E., Mahmoud, A., Mohohlo, L.K., Ncube, M., Pablos-Mendez, A., Reddy, K.S., Saxenian, H., Soucat, A., Ulltveit-Moe, K.H., & Yamey, G. (2013). vi) THE LANCET COMMISSION ON INVESTING IN HEALTH. Global health 2035: A world converging within a generation. Lancet 382 (9908): 1898-1955. [online] Diciembre 3 de 2013. Disponible en: http://www.thelancet.com/commissions/global-health-2035.

141 ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD. WHO report on the global tobacco epidemic, 2015: raising taxes on tobacco. Geneva: World Health Organization. 103 p. [online] 2015. [Citado: 07 d eoctubre de 2016] Disponible en: http://www.who.int/tobacco/global_report/2015/report/en/ , citado por: Ministerio de Salud y Protección Social. Papeles en Salud No. 1. Junio de 2016, Bogotá D.C., p. 5.

142 JACOBS, R., GALE, H.F., CAPEHART, T.C., ZHANG, P., JHA, P. The supply-side effects of tobacco-control policies. Chapter 13. En: JHA, Prabhat & CHALOUPKA, Frank. Tobacco control in ceveloping countries. Nueva York, NY: Oxford University Press, Inc. P. 311-393. New York, NY, citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud N° 1 de junio de 2016. Bogotá, D. C., p. 11.

143 Véase: i) WARNER, K.E., & FULTON, G.A. The economic implications of tobacco product sales in a nontobacco state. En: The Journal of American Medical Association, 1994. No. 271(10), p. 771-776. ii) WARNER, K.E., FULTON, G.A, NICHOLAS, P., & GRIMES, D.R. Employment implication of declining tobacco product sales for the regional economies of the United States. The Journal of American Medical Association, 1996. No. 275(16), p. 1241-1246.iii) ASHAN, A. & WIYONO, Ir. Nurhadi (University of Indonesia). An analysis of the impact of higher cigarette prices on employment in Indonesia. [online] Diciembre 2007. [Citado: 10 de octubre de 2016]. Disponible en: http://seatca.org/dmdocuments/An%20Analysis%20of%20the%20Impact%20of%20Higher%20Cigarette%20 Prices%20on%20Employment%20in%20Indonesia.pdf Citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud N° 1 de junio de 2016. Bogotá, D. C., p. 11.

144 ERIKSEN, Michael, MACKAY, Judith, SCHLUGER, Neil, GOMESHTAPEH, Farhad & DROPE, Jeffrey. The Tobacco Atlas. 5 Edición. Atlanta, Georgia: American Cancer Society, Inc., 2015. 87 p. [online] Disponible en: http://3pk43x313ggr4cy0lh3tctjh.wpengine.netdna-cdn.com/wp- content/uploads/2015/03/TA5_2015_WEB.pdf, citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud N° 1 de junio de 2016. Bogotá, D. C., p. 12.

145 Véase: ASIAN DEVELOPMENT BANK. Tobacco taxes: a win-win measure for fiscal space and health. Manila: Asian Development Bank. [online] Noviembre de 2012. Disponible en: https://www.adb.org/publications/tobacco-taxes-win-win-measure-fiscal-space-and-health. ii) Joossens & Raw, 2008. Citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud N° 1 de junio de 2016. Bogotá, D. C., p. 12.

146 Véase: Gobierno de Canadá. Archived - Federal, provincial, and territorial governments conclude landmark settlements with tobacco companies. [online] Abril 13 de 2010. Disponible en: http://www.marketwired.com/press-release/federal-provincial-territorial-governments-conclude-landmark- settlements-with-tobacco-1147061.htm, citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud No. 1 de Junio de 2016. Bogotá, D. C., p. 12.

les en 2013). Gracias a esto, la cantidad de fumadores en Brasil disminuyó de 21.35 millones en 2006 a 17.10 millones en 2013. Las ventas nacionales de cigarrillos cayeron 32%, el recaudo por este impuesto aumentó 48% de 3.5 mil millones de reales a 5.3 mil millones en 2014) y la prevalencia de contrabando de cigarrillos disminuyó 5 puntos porcentuales.

Mito 3: "Tiene un impacto desproporcionalmente negativo sobre los más pobres".

Trabajos empíricos demuestran que el impacto neto de la medida sobre los más pobres es positivo. La elasticidad-precio de las personas más pobres es más alta; en consecuencia, ante un incremento en el precio del tabaco, los fumadores de este segmento poblacional reducen aún más su consumo de tabaco, o dejan de consumirlo, con lo cual los beneficios en términos de salud son mayores.[147]

2.1.4 La carga fiscal total sobre el precio de venta al público de los productos de tabaco en Colombia sigue siendo baja

Desde el año 2008, Colombia es Estado Parte del Convenio Marco para el Control del Tabaco de la Organización Mundial de la Salud. De acuerdo con el Secretariado del Convenio Marco, en una evaluación que realizó en 2012 –Evaluación de Necesidades– sobre Colombia, se concluye textualmente "(…) *la carga fiscal total sobre el precio de venta al público de los productos de tabaco en Colombia sigue siendo baja, según estándares regionales e internacionales. Para asegurar que los productos de tabaco sean menos asequibles, el impuesto específico debe aumentar a un ritmo superior al incremento del Índice de Precios al Consumidor (IPC), sobre todo si se tiene en cuenta la tendencia positiva en el ingreso de los hogares*." Así mismo recomiendan que el Gobierno de Colombia utilice la oportunidad de los debates de reforma tributaria para incorporar las medidas de impuestos y precios que forman parte de sus obligaciones de aplicación del Convenio.

2.1.5 El precio de los cigarrillos en Colombia es excesivamente bajo

De acuerdo con datos de la OMS, el precio de los cigarrillos en Colombia se encuentra significativamente por debajo del precio promedio de América Latina o del continente americano (i.e. incluyendo Canadá y Estados Unidos).

Para el año 2014, el precio de los cigarrillos de la marca más vendida, fue de 1,82 dólares internacionales (PPP), mientras el promedio entre los países de las Américas (para los que se dispone de información), es de 4,92 dólares; más de dos veces el precio que se registra en Colombia. Lo mismo sucede con el precio promedio de los cigarrillos; mientras en Colombia el precio es de 1,81 dólares internacionales, en países como Brasil, Chile, Argentina y Perú, el precio promedio se encuentra por encima de los 2,5 dólares.

La situación es más preocupante cuando la comparación se realiza frente a países de la OECD. La diferencia entre los precios en Colombia (año 2014) y los precios en el resto de países de la OCDE es significativamente alta. El precio promedio de los cigarrillos de la marca más vendida, entre los países de la OECD, es de 7,03 dólares, mientras en Colombia es de 1,82 dólares; 3.8 veces menos del precio promedio entre este grupo de países.

Se tiene proyectado que un incremento del precio final de aproximadamente 50% podría reducir la prevalencia de consumo (% de la población fumadora de 11 a 69 años,) de 12,9 a 11,4.

Esta es una estimación que llevó a cabo el equipo técnico del Ministerio de Salud y Protección Social, teniendo en cuenta que la elasticidad precio de la demanda de tabaco es de -0.42. El aumento de precios logra reducir el consumo total de productos del tabaco mediante diferentes mecanismos, algunos de los cuales modifican la prevalencia de tabaquismo a nivel poblacional y otros no. Un precio más alto alienta a las personas a dejar de fumar, aumentando el número de intentos y el éxito de estos intentos[148].

2.1.6 Carga (relativamente baja) de los impuestos sobre los cigarrillos

El bajo precio de los cigarrillos en Colombia se debe, en gran medida, a la carga - relativamente baja- de los impuestos sobre estos productos. De acuerdo con la información disponible, en el país la presión fiscal es baja en comparación con otros países del mundo y de la región: los impuestos totales, como porcentaje del precio de venta en Colombia, se estiman en alrededor de 49,4%, por debajo del promedio estimado para las Américas (53%) y del 60% o más observada en Alemania, Francia, Portugal, Nueva Zelandia, Canadá, India, Brasil, Argentina, México, Costa Rica, Chile y Ecuador.

2.1.7 Recaudo muy bajo

De acuerdo con lo señalado por la Comisión de Expertos[149], el recaudo del impuesto a los cigarrillos, para el 2013 se encontraba en niveles del 0,07% del PIB, muy por debajo de los países de la región. Por ejemplo, para países como Chile y México el recaudo representó 0,59% y 0,21% del PIB respectivamente.

El recaudo real del impuesto de cigarrillos se encuentra actualmente en niveles similares al de inicios de los años 90. Sin embargo, como porcentaje del recaudo total de impuestos, el impuesto a los cigarrillos

[147] Véase: i) ASIAN DEVELOPMENT BANK. Tobacco taxes: a win-win measure for fiscal space and health. Manila: Asian Development Bank. [online] Noviembre de 2012. Disponible en: https://www.adb.org/publications/tobacco-taxes-win-win-measure-fiscal-space-and-health. ii) VERGUET, S., GAUVREAU, C.L., MISHRA, S., MACLENNAN, M., MURPHY, S.M., BROUWER, E.D., NUGENT, R.A., ZHAO, K., JHA, P., JAMISON, D.T. The consequences of tobacco tax on household health and finances in rich and poor smokers in China: an extended cost-effectiveness analysis. Lancet Global Health. 2015, 3: e206-216. Citado por: Ministerio de Salud y Protección Social. Papeles en Salud No. 1. Junio de 2016, Bogotá, D. C., p. 13.

[148] Véase: i) ROSS H, BLECHER E, YAN L, HYLAND A. Do cigarette prices motivate smokers to quit? New evidence from the ITC survey. Addiction. 2011 Mar;106(3):609 - 619. ii) TAURAS. John A. The Transition to Smoking Cessation: Evidence from Multiple Failure Duration Analysis. Working Paper 7412. [online] Noviembre de 1999. Disponible en: http://www.nber.org/papers/w7412.pdf. iii) TAURAS, John A. & CHALOUPKA, Frank. The Demand for Nicotine Replacement Therapies. Nicotine and Tobacco Research 5 (2):237-243, citado por: MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL. Papeles en Salud N° 1 de junio de 2016. Bogotá, D. C., p. 35.

[149] COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Op. cit., p. 142.

ha venido disminuyendo. El aumento del impuesto en 2010 es uno de los factores que explica la recuperación del recaudo desde ese año.

2.2 DESCRIPCIÓN

Teniendo en cuenta lo anterior, en el presente proyecto de ley se propone incrementar el componente específico del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado por cada cajetilla de 20 unidades, tal como se muestra en el Cuadro 4.15. Así mismo, el impuesto al consumo en su componente específico por cada gramo de picadura, rapé o chimú será de $167. A partir de 2018, el incremento (en ambos casos), se realizará de acuerdo con el incremento del IPC más cuatro puntos, lo que permitirá converger al nivel impositivo observado en América Latina.

Cuadro 4.15. Propuesta modificación al componente específico del impuesto al consumo

TARIFAS	2016 (actual)	2017	2018 en adelante
IMPUESTO ESPECÍFICO	701,06	2.100	Inflación + 4 puntos

Fuente: MHCP

Adicionalmente se define el componente *ad valórem* del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que corresponde a la sobretasa creada por la Ley 1393 de 2010, equivalente al 10% del precio de venta al público certificado por el DANE, sin detraer de esa base el valor de la sobretasa del año anterior, como se hace en la actualidad. Se mantiene la estructura y la destinación prevista en el artículo 7° de dicha ley.

E. IMPUESTO VERDE: IMPUESTO AL CARBONO

La reforma también busca desincentivar el consumo o utilización de algunos productos perjudiciales para el medio ambiente. En ese sentido, el impuesto al contenido de carbono en los combustibles fósiles que se propone en el presente proyecto de ley, tiene como finalidad internalizar los costos sociales asociados al cambio climático y generar cobeneficios locales como aumentos en eficiencia y productividad sectorial y mejoras en la calidad del aire.

Su objetivo es promover el uso eficiente de los combustibles fósiles, el uso de energías primarias bajas en carbono y la reducción del consumo de energéticos altos en carbono en todos los sectores de la economía.

1. JUSTIFICACIÓN

El cambio climático es la variación del estado del clima que persiste durante largos períodos de tiempo, generalmente decenios o períodos más largos. Está relacionado con procesos internos naturales o con presiones exógenas, tales como las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de origen antropogénico.

A nivel global, el dióxido de carbono (CO_2) es el principal GEI atribuido a las actividades del hombre. De acuerdo al Panel Intergubernamental del Cambio Climático, las emisiones de CO_2 provenientes de la quema de combustibles fósiles y procesos industriales, contribuyeron en el 78% del total del incremento de los GEI de 1970 a 2010 (IPCC, 2014). Al ser emitido, el CO_2 atrapa energía irradiada desde el planeta a la atmósfera, causando calentamiento global y cambio climático.

A pesar de ser un fenómeno global, el cambio climático tiene impactos locales. Colombia, al tener una geografía diversa y una economía con gran dependencia del clima y del uso y aprovechamiento de los recursos naturales, es un país altamente expuesto y vulnerable a los impactos del cambio climático. La Niña 2010-2011 demostró que la población y la economía pueden verse significativamente afectadas por eventos climáticos extremos. Por otro lado, un estudio del Departamento Nacional de Planeación indicó que de no adaptarse al cambio climático, el país podría perder cada año 0,5% de su PIB, por afectaciones en la productividad en el sector agropecuario y de transporte[150].

La lucha contra el cambio climático requiere esfuerzos tanto en términos de reducción de emisiones de GEI, como de mejora de las condiciones sociales y económicas que hacen al país vulnerable a los impactos del cambio climático. Por lo anterior, en el marco de las negociaciones internacionales consignadas en el Acuerdo de París, Colombia se comprometió a reducir sus emisiones de GEI en un 20% respecto a las emisiones proyectadas para el año 2030 y a avanzar hacia la adaptación del territorio nacional al cambio climático.

De acuerdo con la información del IDEAM, en el 2012, Colombia emitió 178 millones de toneladas de GEI a la atmósfera, en las que el CO_2 participó con el 63% de las emisiones totales. Las emisiones estimadas dentro de la categoría de energía, representan el mayor aporte al total de emisiones con un 44% de la participación, seguido de la categoría de agricultura, silvicultura y otros usos de la tierra[151] con un 43%.

El 85% de las emisiones de la categoría de energía, corresponden a emisiones de CO_2 por quema de combustibles fósiles en los diferentes sectores económicos del país incluyendo las industrias de la energía, industria manufacturera, el sector transporte, residencial, comercial e institucional. Específicamente, el 38,3% de las emisiones en esta categoría, fueron generadas por el sector de transporte, el 23,1% por las industrias de energía como las centrales térmicas, la refinación de petróleo y la fabricación de combustibles sólidos y, el 12,2% por la industria manufacturera y de construcción. El saldo corresponde a otros sectores; a la emisión de gases fugitivos de la extracción de gas y petróleo y a la minería de carbón.[152]

Además de generar emisiones de CO_2, la quema de combustibles fósiles también genera contaminantes locales como los óxidos nitrosos y el material articulado afectando negativamente la calidad del aire de los centros urbanos. Un estudio del Banco Mundial indica que en Colombia, la contaminación del aire está asociada a la mortalidad respiratoria y cardiovascular, a la bronquitis crónica, a las infecciones respiratorias y a otras enfermedades. El estudio mostró que en 2010, los costos en salud asociados a la baja calidad del aire

[150] Véase: DNP-BID, 2014: Impactos Económicos del Cambio Climático en Colombia – Síntesis. Bogotá, Colombia.

[151] Véase: IDEAM, PNUD, MADS, DNP, CANCILLERÍA. 2015. Inventario Nacional de Gases de Efecto Invernadero (GEI) de Colombia. Tercera Comunicación Nacional de Cambio Climático de Colombia. Bogotá, D. C., Colombia.

[152] Véase: IDEAM. Op. cit.

urbano ascendieron a $5,7 billones de pesos, es decir el 1,1% del PIB.[153]

Los países en vía de desarrollo como Colombia, tienen grandes oportunidades para desacoplar su crecimiento económico, del crecimiento de las emisiones de GEI. Por lo anterior, la reducción de emisiones de estos gases, genera oportunidades para aumentar la productividad y la eficiencia en los sectores que las generan. Lo anterior requiere de una serie de instrumentos normativos y de política, dentro de los que se encuentra el impuesto al carbono, que en su conjunto, promuevan la eficiencia en el uso de insumos, el cambio tecnológico y el cambio en los patrones de consumo y de uso del suelo.

El impuesto al carbono es una de los instrumentos normativos de mayor efectividad en promover una serie de respuestas tanto de las firmas como de los hogares para reducir las emisiones. La OCDE a su vez indica, que los impuestos al carbono, los cupos a las emisiones y los sistemas de comercio de emisiones son los instrumentos de política que logran una mayor reducción de emisiones de GEI, a menores costos.[154]

El impuesto al carbono tiene ventajas frente a otros instrumentos de política para reducir las emisiones de GEI. Promueve cambios de comportamiento en una amplia gama de sectores y de actores; establece señales claras de precios en las emisiones, generando la certidumbre de precios requerida para hacer inversiones; aumenta el recaudo y es sencillo administrativamente, al usar estructuras de recaudo existentes.

Por otro lado, estudios de la OCDE indican que impuestos al carbono no tendrían efectos negativos en la competitividad de las firmas afectadas, aunque si permiten obtener buenos resultados en términos ambientales.[155] Lo anterior, es aún más relevante en la medida que 191 países firmaron el Acuerdo de Paris, comprometiéndose a tomar acciones para reducir sus emisiones de GEI. A la fecha, el Acuerdo ha sido ratificado por 79 países, lo que implica que entrará en vigor antes de finalizar el 2016.

Por lo anterior, el impuesto al carbono se constituye como una herramienta adicional y costo-efectiva para contribuir con la reducción de emisiones de GEI proveniente de la quema de combustibles fósiles en el país, generando oportunidades para mejorar la eficiencia y la productividad sectorial, además de impactos positivos en la calidad del aire y la salud ambiental.

2. DESCRIPCIÓN

En consideración a lo anterior, se propone la creación del "Impuesto al carbono", como un gravamen que recae sobre el contenido de carbono de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil, que sean usados con fines energéticos.

En el proyecto de ley se definen los demás elementos del tributo: hecho generador, sujeto pasivo, responsables del impuesto, tarifa y pago. Dentro de estos vale destacar que: i) la tarifa del impuesto se define a partir del factor de emisión de CO_2 para cada combustible determinado, como la gasolina, el ACPM y fuel oil, entre otros; y ii) el impuesto será deducible del impuesto sobre la renta por ser mayor valor del costo del bien, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

F. DISPOSICIONES PARA EL CRÉDITO PÚBLICO

En materia de crédito público se presentan dos propuestas: 1) adicionar las operaciones de compra de divisas que tengan como único propósito la repatriación de inversiones de portafolio, como exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), y 2) establecer como exentas de toda clase de gravámenes, las operaciones necesarias para el manejo de los excedentes de liquidez en moneda nacional o extranjera que realice el Tesoro Nacional y los contratos mediante los cuales se ejecuten dichas operaciones.

1. JUSTIFICACIÓN

1.1 EXENCIÓN DEL GMF A LAS OPERACIONES DE COMPRA DE DIVISAS QUE TENGAN COMO ÚNICO PROPÓSITO LA REPATRIACIÓN DE INVERSIONES DE PORTAFOLIO.

La exención del GMF a las operaciones de compra de divisas que tengan como único propósito la repatriación de inversiones de portafolio, simplificaría la liquidación de operaciones con deuda pública por parte de tenedores extranjeros e implicaría también la recepción de flujos de capitales por parte de nuevos inversionistas extranjeros que por restricciones de tipo impositivo o de rentabilidad no han incursionado en el mercado Colombiano con anterioridad, y un subsecuente impacto positivo en las tasas de interés que redundaría en menores costos de financiamiento para la Nación. Por lo tanto, con esta medida se simplifica y aclara la forma de hacer las operaciones de compra de divisas al liquidar las inversiones de portafolio que hayan efectuado.

Medidas tributarias como esta, presentadas en ocasiones anteriores, han tenido un impacto positivo en las tasas de interés, lo que ha redundado en menores costos de financiamiento para la Nación.

Se tiene en ese orden por ejemplo, que con la Ley 1607 de 2012 se redujo la tarifa impositiva de retención en la fuente para el inversionista de capital de portafolio del exterior, ubicándose en el 14%. Medida que impactó de manera positiva el mercado de deuda pública y de renta fija, en varios aspectos que a continuación se enumeran:

i) Incremento de la inversión extranjera en Deuda Pública

Una vez promulgada la Ley 1607 de 2012, el saldo de la inversión en TES de los extranjeros evidenció un incremento progresivo durante el lapso observado (diciembre 2012- febrero 2014) alcanzando en la fecha de corte $11.8 billones representando una participación de 6.98% dentro del total de tenedores. Lo anterior implicó que las cuentas de Fondos de Inversión Extranjera en TES aumentaron de 86 a 273 durante el periodo mencionado.

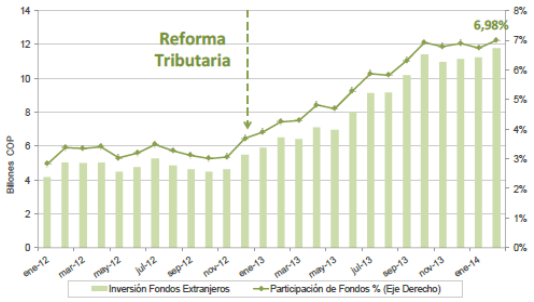
---

153 Véase: INTERNATIONAL BANK FOR RECONSTRUCTION AND DEVELOPMENT / THE WORLD BANK. 2014. Environmental Health Costs in Colombia. Changes from 2002 t0 2010.

154 Véase: OECD. 2013. Effective Carbon Prices, OECD Publishing.

155 Véase: OECD. 2015. Impacts of carbon prices on indicators of competitiveness: a review of empirical findings - environment working paper no. 87.

Gráfico 4.10: Evolución de TES en poder de Inversionistas Extranjeros



ii) Incremento en la participación de la Deuda Pública Colombiana en el Indice GBI-EM Global Diversified de JP Morgan

El 19 de marzo de 2014 JPMorgan anunció que aumentaría hasta septiembre la ponderación de Colombia en los índices *GBI-EM Global Diversified, GBI-EM Global y GBI-EM Global Diversified-15%*, pasando de 3,2% a 8,05%, 1,81% a 5,60% y 3,07% a 8,26%, respectivamente. El incremento en las ponderaciones del principal índice de referencia global se hizo de manera gradual, empezando el 30 de mayo de 2014 y terminando alrededor del 30 de septiembre del mismo año.

Gráfico 4.11: Inversión en TES de Fondos de Capital Extranjero

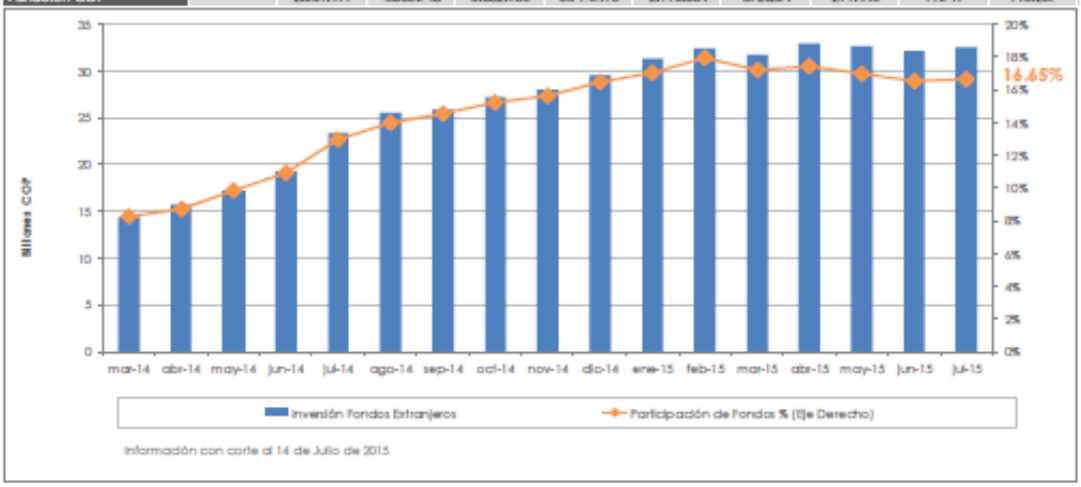
Informe Semanal Tenedores
Títulos de Tesorería TES Clase B

MINHACIENDA

TODOS POR UN NUEVO PAÍS

TES - FONDOS DE CAPITAL EXTRANJERO
(Millones de Pesos)

Fecha	19-mar-14	31-mar-14	30-jun-14	30-sep-14	31-dic-14	31-mar-15	30-jun-15	3-jul-15	10-jul-15	14-jul-15
Saldo Nominal	12.352.740	14.414.239	19.274.987	25.907.937	29.622.347	31.819.000	32.191.204	32.482.644	32.494.361	32.604.568
Total TES	171.259.955	174.490.155	176.528.991	178.292.985	179.926.273	184.599.842	194.325.051	194.675.292	195.568.171	195.765.977
Participación Actual (%)	7,21%	8,26%	10,92%	14,53%	16,46%	17,24%	16,57%	16,69%	16,62%	16,65%
Variación (%)		16,69%	33,72%	34,41%	14,34%	7,42%	1,17%	0,91%	0,04%	0,34%
Variación COP		2.061.499	4.860.748	6.632.950	3.714.410	2.196.654	372.204	291.440	11.717	110.207



Los argumentos del banco de inversión para dicho cambio se sustentan en las mejoras presentadas por Colombia en temas impositivos y la mayor accesibilidad que se otorgó a los inversionistas extranjeros para invertir en deuda local, es decir, la reforma tributaria que redujo el impuesto de retención en la fuente se constituyó en un catalizador para el incremento de la participación de la deuda pública en el índice mencionado y por ende para una mayor entrada de extranjeros en el mercado local.

El incremento en la participación de la deuda colombiana en el índice de JP Morgan produjo un incremento en el saldo de tenedores extranjeros desde marzo de 2014 a julio de 2015 de $20.2 billones como se aprecia en el Gráfico 4.11.

iii) La curva de deuda pública presentó una reducción ostensible en sus niveles.

La curva de rendimientos experimentó una reducción en los tipos de interés a lo largo de todos los plazos, lo cual no solo representó una reducción en los costos de endeudamiento para la Nación en el mercado local, sino que tuvo como consecuencia que las empresas que requirieron tomar deuda en el mercado de capitales, lo pudieron hacer a tasas menores.

Adicionalmente, con esto se solucionaría la competitividad en los precios de las divisas disponibles para inversionistas extranjeros. Puesto que, en la actualidad, los inversionistas están exentos del GMF siempre y cuando realicen la operación de compra de divisas para repatriación de las inversiones, en el banco donde tienen la cuenta en pesos colombianos. Esta situación genera un problema de competitividad dado que no permite competencia en los precios ofertados. Sin embargo, con la modificación, se permitiría la existencia de una libre competencia entre quienes prestan el servicio, lo que implicaría que sea más atractivo para los extranjeros hacer las inversiones de portafolio en Colombia.

1.2 EXENCIÓN GENERAL A LAS OPERACIONES NECESARIAS PARA EL MANEJO DE LOS EXCEDENTES DE LIQUIDEZ EN MONEDA NACIONAL O EXTRANJERA QUE REALICE EL TESORO NACIONAL

El Tesoro Nacional realiza diferentes operaciones en mercados nacionales o extranjeros con los exceden-

tes de liquidez. Estas operaciones van acompañadas de ciertos contratos que son necesarios para ejecutar las operaciones del Tesoro Nacional, los cuales generan costos y se constituyen como hechos generadores de tributos. Por ejemplo, el contrato de prestación de servicios que se celebra con la Cámara de Divisas genera el impuesto del IVA.

En este escenario, diferentes dependencias y funcionarios del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la DIAN invierten tiempo y recursos en los procesos internos de pago / recaudación de los tributos derivados de dichas transacciones. Situación que es ineficiente y genera reprocesos, teniendo en cuenta que los recursos que ingresen a la DIAN a la postre serán reintegrados al Tesoro Nacional.

Se propone en esa medida que las operaciones o transacciones necesarias para el manejo de los excedentes de liquidez que realice el Tesoro Nacional estén exentas de cualquier clase de tributo.

Esto permite una gestión más eficiente de los excedentes de liquidez, a la vez que facilita la administración de los recursos para las operaciones del Tesoro, generando eficiencias para el Estado, pues con ello se logra que no salgan recursos del Tesoro Nacional dirigidos a la DIAN, que finalmente retornarán al mismo Tesoro Nacional. En otros términos, evita que el dinero de un recorrido innecesario, pues no trae beneficios económicos ni fiscales y por el contrario, puede ser un obstáculo en la administración de los excedentes de liquidez del Tesoro Nacional.

2. DESCRIPCIÓN

2.1 Por una parte, se propone adicionar un numeral al artículo 879 del Estatuto Tributario en el que se establezcan como renta exenta del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), las operaciones de compra de divisas que tengan como único propósito la repatriación de inversiones de portafolio.

2.2 Por otra parte, se propone crear un artículo en el Estatuto Tributario, en el que se establezca que las operaciones necesarias para el manejo de los excedentes de liquidez en moneda nacional o extranjera que realice el Tesoro Nacional y los contratos mediante los cuales se ejecuten estas, se establezcan como exentas de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y gravámenes de carácter nacional o de cualquier otro orden.

G. OTRAS MEDIDAS

Se propone la creación de dos Comisiones: la "Comisión accidental de compilación y organización del régimen tributario" y la "Comisión de estudio del gasto público y de la inversión en Colombia", tal como se expondrá a continuación.

1. JUSTIFICACIÓN

Con el fin de dar continuidad a las medidas que se requieren para fortalecer el sistema tributario actual y como complemento a las propuestas estructurales objeto del presente proyecto de ley, se considera necesaria la creación de dos cuerpos colegiados: por una parte, la "Comisión accidental de compilación y organización del régimen tributario", con el fin de unificar el cuerpo normativo tributario vigente, y por otra, la "Comisión de estudio del gasto público y de la inversión en Colombia", con el fin de que se realice una revisión integral del gasto y de la inversión, para formular las reformas necesarias en dichas materias, que se traducirán en una mejor administración de los recursos públicos.

2. DESCRIPCIÓN

La "Comisión Accidental de Compilación y Organización del Régimen Tributario", tendrá como objetivo revisar el régimen tributario actual, con el fin de presentar una propuesta normativa en la que se encuentre unificada la normativa tributaria colombiana. Esta propuesta busca asignarle mayor simplicidad al sistema tributario, de tal forma que tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria sea más sencillo identificar las normas vigentes y en consecuencia, dar cumplimiento a sus obligaciones.

La creación de esta Comisión reconoce que el Estatuto Tributario tiene dificultades en su construcción normativa y en relación con la técnica jurídica con la que está construido, pero admite además que este ejercicio solo es posible después de aprobar la reforma estructural que aquí se propone. Por lo mismo, la simplificación del sistema tributario requerirá una segunda fase de ajuste para revisar las concordancias internas del Estatuto y su estructura normativa.

Por su parte, la "Comisión de estudio del gasto público y de la inversión en Colombia", será una Comisión *ad honórem,* y tendrá por finalidad realizar un estudio integral del gasto público y de la inversión pública, revisando, entre otros, los programas de subsidios y de asistencia pública, los criterios de priorización de la inversión, las inflexibilidades presupuestales, las rentas de destinación específica y los efectos sobre la equidad y la eficiencia de las decisiones de gasto. Con esta propuesta se pretende que dicho cuerpo colegiado formule reformas orientadas a fortalecer la equidad, la redistribución del ingreso, la eficiencia de la gestión pública y el fortalecimiento del Estado. Esta propuesta reconoce que el sistema tributario es solo uno de los engranajes relevantes para la política económica –el relativo a los ingresos– y que es necesaria una revisión igualmente estructural en lo relativo al gasto.

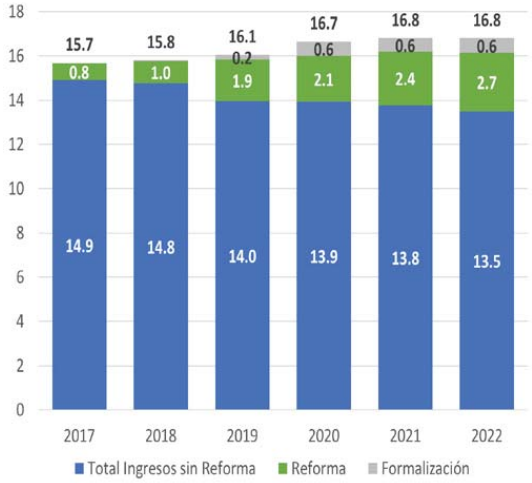
V. IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

1. EN MATERIA DE RECAUDO

La presente reforma tributaria permitirá la consolidación fiscal en el mediano plazo. Al estabilizar los niveles de ingreso total en cerca de 16,8% del PIB en el mediano plazo, la inversión pública del Gobierno nacional Central podrá será igual a 1,7% del PIB anual, con lo que se continuará afianzando la inversión social y aquellos proyectos que promueven el empleo y el crecimiento económico.

El Gráfico 5.1 muestra el crecimiento paulatino que presentarán los ingresos y que permite contrarrestar la caída en el recaudo que se daría de no contar con los cambios estructurales planteados. En efecto, en un escenario sin reforma el recaudo presentaría una caída de 1,4 pp del PIB al 2022, lo que sumado a la senda de déficit que obliga la Regla Fiscal, forzaría a reducir la inversión y recortar el funcionamiento fuera de los límites posibles. La reforma entonces plantea un aumento en el recaudo de 0,8 pp del PIB en 2017 y creciente hasta consolidarse en mayores ingresos definitivos de 2,7% del PIB a partir de 2022.

Gráfico 5.1: Ingresos proyectados con y sin reforma tributaria 2017-2022.



Fuente: MHCP – DGPM.

Como se puede observar en el Cuadro 5.1, el mayor recaudo mencionado proviene de los cambios efectuados en IVA, impuesto al consumo, renta, impuesto a los combustibles y un aumento en la gestión de la DIAN fruto de la modernización de la entidad y de políticas rígidas que reduzcan la evasión tanto a nivel nacional como internacional.

Cuadro 5.1: Recaudo adicional del Gobierno Nacional Central por tipo de impuesto esperado con reforma 2017 – 2022.

($ miles de millones)

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022
IVA e impuesto al Consumo	8,163	9,815	10,755	11,843	12,833	13,868
GMF	0	0	2,244	4,836	7,830	11,358
Renta	-1,890	-1,174	1,722	326	354	382
Combustibles	918	1,034	1,191	1,371	1,574	1,789
Subtotal	7,191	9,676	15,912	18,376	22,591	27,397
Gestión DIAN	0	0	3,633	5,035	6,646	7,173
Total	7,191	9,676	19,544	23,411	29,237	34,570

Fuente: DIAN

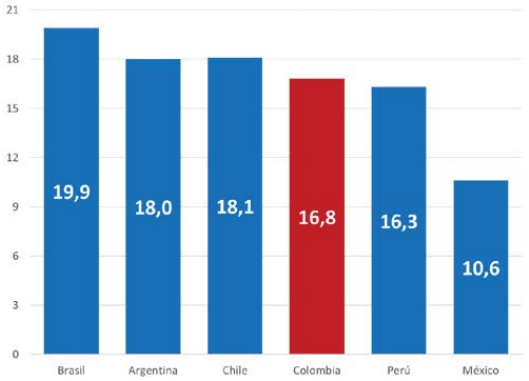
(% del PIB)

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022
IVA e impuesto al Consumo	0.9	1.0	1.0	1.1	1.1	1.1
GMF	0.0	0.0	0.2	0.4	0.6	0.9
Renta	-0.2	-0.1	0.2	0.0	0.0	0.0
Combustibles	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Subtotal	0.8	1.0	1.5	1.6	1.9	2.1
Gestión DIAN	0.0	0.0	0.3	0.4	0.5	0.5
Total	0.8	1.0	1.9	2.1	2.4	2.7

Fuente: DIAN

Adicional a lo anterior, las medidas planteadas en la Reforma impulsarán la formalización, lo que llevará a que el recaudo total aumente en 0,2% del PIB en 2019 y crezca en 2020 a niveles constantes de 0,6% del PIB. Así las cosas, se espera que la reforma estructural incremente de manera permanente los ingresos del Gobierno nacional Central en 3,3% del PIB a partir de 2022 para situar los ingresos totales en 16,8% del PIB a partir de esa misma vigencia. Este incremento llevaría a que, a partir de 2022, Colombia presente un nivel de tributación cercano al promedio latinoamericano, como lo muestra el Gráfico 5.2.

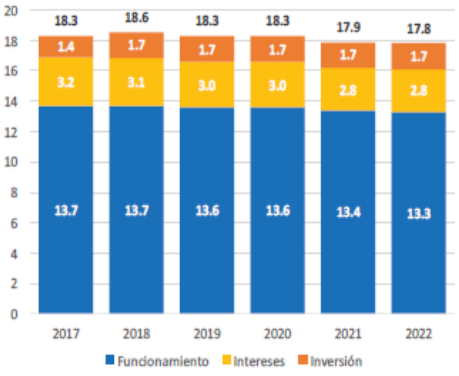
Gráfico 5.2: Ingresos del Gobierno nacional Central como porcentaje del PIB de Colombia 2022 - con reforma (comparativo internacional)



Nota: para los demás países la información corresponde a 2014 Fuente: MHCP con base en DIAN y OCDE.

Con los recursos que asegura la reforma y dadas las dinámicas proyectadas del gasto en intereses y funcionamiento, se espera una inversión de 1,4% del PIB en el 2017 y de 1,7% del PIB constante a partir de 2018, como lo muestra el Gráfico 5.3. Estos niveles de gasto permiten proteger la inversión social y promover el empleo, al tiempo que se da un estricto cumplimiento a la dinámica de déficit definida por la Regla Fiscal, lo que permite una senda decreciente y sostenible de la deuda en el mediano plazo.

Gráfico 5.3: Gastos proyectados con reforma tributaria 2017 – 2022



Fuente: MHCP – DGPM

2. EN LAS VARIABLES MACROECONÓMICAS Y SOCIALES

Se realizaron ejercicios de impacto de la reforma propuesta en contexto de equilibrio general computable, con el modelo del Departamento Nacional de Planeación (DNP). De ahí se desprenden los efectos sobre los crecimientos sectoriales, de demanda e indicadores macro.

2.1 EFECTOS DE EQUILIBRIO GENERAL DE LA REFORMA PROPUESTA

2.1.1 Introducción

Como se ha venido señalando, la reforma tributaria estructural que se está presentando es importante para los objetivos de la sostenibilidad fiscal y la competitividad de la economía. En su ausencia, la economía en-

contraría un ajuste en un contexto de menor inversión, menor crecimiento, menor generación de empleo, entre otros. En esta sección se presenta una estimación de los impactos sobre las principales variables macroecónomicas y sociales de no hacer la reforma tributaria, para el periodo 2017 en adelante.

Cambios en las tarifas efectivas de impuestos directos e indirectos tendrán un impacto sobre las decisiones de consumo e inversión de los hogares, firmas y del Gobierno. Por lo tanto, a partir del escenario *base o referencia* definido por el balance macroeconómico presentado en el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2016, se pretende hacer la comparación con el escenario "Sin Reforma Tributaria". En este sentido, a partir de un Modelo de Equilibrio General Computable (MEGC), se evalúan las pérdidas/ganancias económicas que surgen de estos dos escenarios.

2.1.2 El Modelo de Equilibrio General Computable (MEGC) y el modelo de microsimulaciones

El MEGC utilizado, denominado MACEPES, permite determinar la incidencia sobre la dinámica de crecimiento de la economía desde el punto de vista de los principales agregados macroeconómicos, la evolución de algunas variables fiscales y la dinámica de los principales sectores económicos. Las características de este modelo son:

• La estructura de producción se basa en la decisión de productores tomadores de precios que, bajo una tecnología CES (sustitución bruta de factores), determinan la elección óptima de insumos (capital; trabajo calificado; y trabajo no calificado). El consumo se determina a partir de la elección óptima de demanda de cada bien que maximiza el bienestar del individuo dados los precios.

• El modelo utiliza una Matriz de Contabilidad Social (MCS) en la cual se definen todas las interrelaciones de 9 actividades-mercancías (sectores); un único hogar; cuatro tipos de trabajo por calificación y nivel de formalidad; y el gobierno, que se divide entre Gobierno nacional y Seguridad Social.

• El funcionamiento del mercado de trabajo se define de acuerdo con una estructura Harris-Todaro:

a) Hay una ecuación de movilidad que permite modelar las decisiones de trabajar en el sector formal o informal. Dicha ecuación depende del salario relativo informal/formal y de la tasa de desempleo como premio de negociación del salario.

b) Intraperiodos, el salario es fijo para poder generar desempleo, sin embargo, entre-periodos existe una curva de salarios que puede determinar movimientos en el salario.

c) Por tipo de trabajo, el ajuste por cantidades o salario depende de la relación entre la tasa de desempleo y un nivel mínimo de dicha tasa, el cual se impone exógenamente.

Por su parte, el modelo de microsimulaciones consiste en una serie de iteraciones no paramétricas y aleatorias, en las que los resultados agregados del mercado laboral en cada uno de los escenarios simulados en el MEGC, son impuestos sobre la población en edad de trabajar de una encuesta de hogares[156]. Se imponen cambios en la tasa de desempleo, en el nivel de salarios, y en la composición sectorial del empleo. Al final de estas iteraciones se construyen los indicadores de incidencia de pobreza y desigualdad.

2.1.3 Resumen de resultados del Escenario de reforma

Los principales resultados macroeconómicos de los escenarios *de Referencia y Sin Reforma* se resumen en el Cuadro 5.2. Como consecuencia de la implementación de la reforma tributaria que aquí se propone, el modelo sugiere que habría un crecimiento promedio de la inversión de 5,2%, situación reflejada en una tasa de inversión de 29,6% (1,7 puntos por encima a la del escenario de sin reforma). El consumo de la economía se ubicaría ligeramente por encima del escenario sin reforma, dado que el efecto positivo del mayor crecimiento económico más que compensa el efecto negativo que tienen los impuestos indirectos sobre la demanda de los consumidores. En cuanto al comportamiento de las exportaciones e importaciones, ambas muestran un mayor crecimiento bajo el escenario con reforma tributaria. Este resultado es consistente con una estructura productiva más competitiva, que tenga la capacidad de atraer más inversión, crear productos con mayor valor agregado y con mayor potencial exportador. En suma, en ausencia de la presente propuesta de reforma tributaria estructural, la economía colombiana perdería 0,4 puntos porcentuales de crecimiento económico en promedio, cada año.

Cuadro 5.2: Resumen del comportamiento de la economía en los escenarios de referencia y sin reforma 2017-2022

	Unidades	Esc. Referencia	Esc. Alternativo Sin Reforma Tributaria	Gan./Perd.
Agregados Macroeconómicos[1]				
PIB	Crec. %	4,3	3,9	-0,4
Consumo	Crec. %	3,3	3,2	-0,1
Inversión	Crec. %	5,2	4,2	-1,0
	% PIB	29,6	27,9	-1,7
Exportaciones	Crec. %	6,3	5,7	-0,6
Importaciones	Crec. %	3,8	3,4	-0,4
Mercado Laboral				
Tasa de desempleo[2]				
Total	%	8,7	9,3	0,6
Nuevo Empleo[3]				
Total	miles de personas	2412,6	2244,6	-168,0
Formal	miles de personas	1064,0	808,1	-255,9
Informal	miles de personas	1348,6	1436,5	87,9
Tasa de informalidad[2]	%	55,9	64,0	8,1
Pobreza y distribución[2]				
Pobreza monetaria	p.p	20,0	28,0	8,0
Coeficiente de Gini	puntos	0,492	0,516	0,02

1. Valores promedio en el periodo 2017-2022
2. Valor al final del periodo
3. Diferencia entre el empleo de los años 2022 y 2016
Fuente: Cálculos DNP-DEE

A pesar de ser una reforma que reduce el precio relativo del capital, se prevé que está presente un efecto positivo sobre el mercado laboral. El efecto de un menor precio relativo del capital con respecto al trabajo se ve reducido por el incremento en la producción de las empresas, incrementando a su vez la demanda por trabajadores. En efecto, se estima que en el escenario con reforma la tasa de desempleo en 2022 se ubique en 8,7%, cifra que en un escenario sin reforma aumentaría hasta 9,3%. Asimismo, de no hacerse la reforma la

156 Vos, Rob, Enrique Ganuza, Samuel Morley, y Sherman Robinson, eds. (2006). Who gains from Free Trade? Export-led Growth, Income Distribution and Poverty in Latin America, Londres: Routledge.

economía estaría dejando de generar cerca de 170 mil empleos entre 2016 y 2022, pues los nuevos puestos de trabajo creados en ese periodo serían 2,24 millones en vez de 2,41 millones que se proyectan con la nueva estructura tributaria.

En esta misma línea, la reforma seguiría generando mejores resultados en materia de informalidad. La tasa de informalidad del total nacional en 2022 se ubicaría en 55,9%, que corresponde a 8,1 pp menos que en un escenario sin reforma (64,0%). Lo anterior debido a que en un escenario sin reforma la actividad económica generaría 256 mil empleos formales menos que en el escenario con reforma.

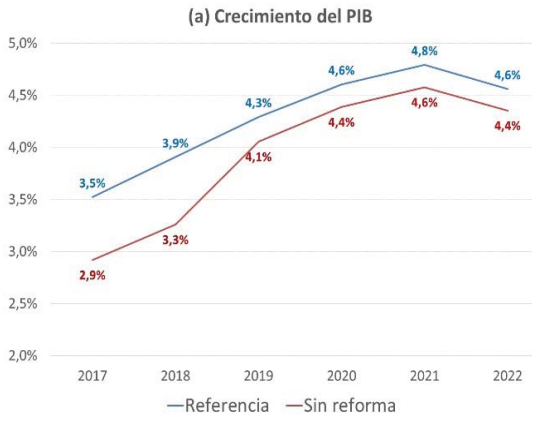
Si bien el incremento de los impuestos directos e indirectos reduce el ingreso que perciben los hogares, en el largo plazo la reforma tributaria tiene un impacto positivo sobre el crecimiento, el mercado laboral y la reducción de la pobreza. El ejercicio de microsimulaciones estima las diferencias en el bienestar de los hogares bajo los dos escenarios. Este señala que, en el escenario sin reforma, la tasa de incidencia de la pobreza monetaria estaría 8,0 puntos porcentuales por encima que la que se esperaría en el escenario con reforma al final del periodo.

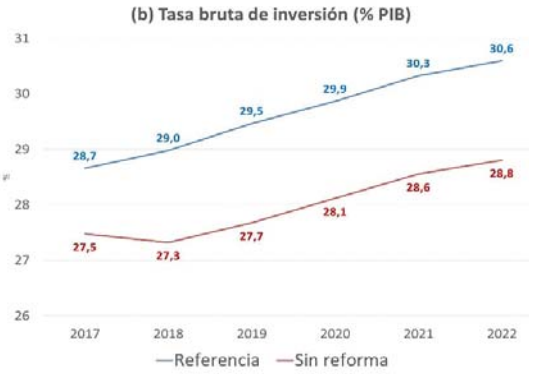
En síntesis, de no hacerse la reforma la tasa de ahorro de la economía y de inversión se reducirían, generando una pérdida en términos de crecimiento. La reconversión del consumo hacia el ahorro que busca la reforma, va a permitir que en el mediano plazo mejore la competitividad para lograr un mayor y sostenido crecimiento de la economía, así como mayor generación de empleo.

2.1.4 La dinámica del posible impacto del Escenario de reforma

Las bondades de la reforma en cuanto a la generación de inversión y crecimiento a lo largo de todo el periodo pueden observarse en los paneles (a) y (b) del Gráfico 5.4. La dinámica de la tasa de inversión se caracteriza por una aceleración más rápida que la del crecimiento del PIB, gracias al mayor impulso proveniente tanto de la inversión privada como pública. Los ingresos adicionales que recibiría el Gobierno permitirían mayores recursos de inversión en relación con lo que se podría invertir en ausencia de la reforma.

Gráfico 5.4: Comparación de las dinámicas del PIB, la inversión y principales variables fiscales en los escenarios de referencia y sin reforma 2017-2022





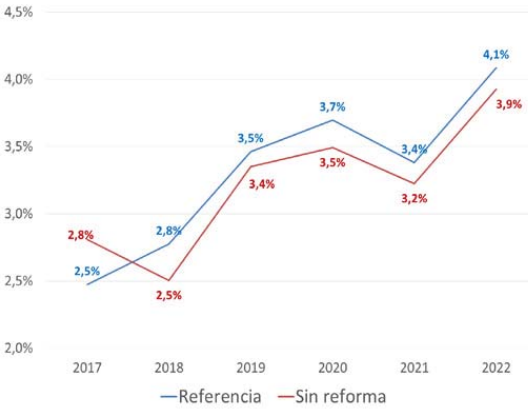
Fuente: Cálculos DNP-DEE.

De igual forma, gracias a los incentivos dados en renta a las personas jurídicas, la tasa de inversión de la economía estaría en niveles cercanos al 30% (ceteris paribus) por efecto de la implementación de la reforma. Como consecuencia, el crecimiento del PIB en 2022 sería 4,6%, esto es, 0,2 puntos por encima del escenario sin reforma.

El consumo también se vería beneficiado con la reforma. Las simulaciones muestran que, a pesar del incremento en la tributación indirecta, el consumo se expande cerca de un punto porcentual por año más (excepto en 2017), que en el escenario sin reforma (Gráfico 5.5).

Se observa que el impacto negativo de la implementación del escenario de reforma se observaría en el primer año de vigencia de la reforma y sería explicado principalmente por la desaceleración del consumo, cuya tasa de crecimiento sería 0,3 puntos porcentuales menos que en el escenario sin reforma. Como consecuencia de los efectos positivos de la nueva inversión, el crecimiento se acelera y la generación de nuevo empleo formal es mayor en el escenario base que en el escenario sin reforma (Gráfico 5.6).

Gráfico 5.5: Comparación de la dinámica del Consumo de los Hogares en los escenarios de referencia y sin reforma 2017-2022



Fuente: Cálculos DNP-DEE.

En los primeros dos años de implementación, el efecto negativo de demanda interna se trasladaría a los sectores de alimentos procesados, textiles y vestidos y servicios. Entre ellos el primero y el último son los que mayor empleo demandan en la economía colombiana. De nuevo, y debido al ahorro generado en el sector público, la nueva inversión genera una dinámica de crecimiento en todos los sectores a partir del año 2019.

Gráfico 5.6: Ganancias/pérdidas en el crecimiento del PIB de los sectores frente al escenario sin reforma tributaria 2017-2022

PIB	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Agricultura	0,6	0,6	0,1	0,1	0,1	0,1
Minería	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4
Alimentos	0,0	0,3	0,1	0,1	0,1	0,1
Textiles y vestidos	0,0	0,4	0,0	0,1	0,1	0,1
Otra industria	1,9	1,3	0,4	0,2	0,3	0,3
Químicos	0,5	0,6	0,3	0,2	0,2	0,2
Refinados	0,3	0,4	0,5	0,5	0,5	0,4
Maquinaria y Equipo	0,9	1,0	0,4	0,2	0,3	0,2
Electricidad, gas y agua	0,0	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Construcción	2,8	1,6	0,5	0,2	0,3	0,3
Obras civiles	2,8	1,6	0,5	0,2	0,3	0,3
Comercio	1,7	1,8	0,2	0,2	0,2	0,2
Transporte y comunicaciones	0,3	0,6	0,2	0,2	0,2	0,2
Servicios	0,0	0,3	0,1	0,2	0,1	0,1
Expo.						
Agricultura	3,6	2,0	-0,1	-0,1	-0,2	-0,1
Minería	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,4
Alimentos	1,9	1,5	0,0	0,0	0,0	0,0
Textiles y vestidos	1,1	1,1	0,0	0,0	-0,1	0,0
Otra industria	2,1	1,6	0,3	0,3	0,2	0,3
Químicos	0,8	0,9	0,3	0,3	0,2	0,2
Refinados	1,0	0,4	0,8	0,7	0,6	0,6
Maquinaria y Equipo	0,0	0,9	0,4	0,2	0,2	0,2
Electricidad, gas y agua	0,8	0,8	0,7	0,6	0,6	0,6
Construcción						
Obras civiles						
Comercio	15,7	12,7	0,0	-0,1	-0,2	0,0
Transporte y comunicaciones	2,7	2,2	0,2	0,1	0,0	0,1
Servicios	3,4	1,9	0,3	0,2	0,1	0,1
Impo.						
Agricultura	-0,9	-0,1	0,2	0,3	0,3	0,2
Minería	0,7	0,7	0,4	0,4	0,4	0,3
Alimentos	-0,7	-0,1	0,1	0,2	0,1	0,1
Textiles y vestidos	-0,5	0,0	0,1	0,2	0,1	0,1
Otra industria	1,7	1,1	0,4	0,2	0,3	0,3
Químicos	0,3	0,4	0,2	0,2	0,2	0,2
Refinados	-0,4	0,4	0,1	0,2	0,1	0,1
Maquinaria y Equipo	1,9	1,2	0,5	0,2	0,3	0,3
Electricidad, gas y agua	-0,4	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1
Construcción						
Obras civiles						
Comercio						
Transporte y comunicaciones	-0,6	0,0	0,2	0,2	0,2	0,2
Servicios	-1,0	-0,3	0,1	0,2	0,2	0,1

Fuente: Cálculos DNP-DEE

De los honorables Congresistas,

MAURICIO CÁRDENAS SANTAMARÍA
Ministro de Hacienda y Crédito Público

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

ANEXO

JUSTIFICACIÓN ARTICULADO PERSONAS JURÍDICAS

Modifíquese el artículo 18 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo tiene por objeto definir el tratamiento tributario de los contratos de colaboración empresarial. Para el efecto, se construye sobre la norma existente introducida en la reforma tributaria de 1995 (Ley 223 de 1995). En este orden de ideas, el artículo establece lo siguiente:

1. Para efectos del Estatuto Tributario son contratos de colaboración empresarial, entre otros, los consorcios, las uniones temporales, el contrato de joint venture y el contrato de cuentas en participación.

2. Los contratos antes mencionados, se consideran como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

3. Las partes de los contratos de colaboración empresarial, están obligados a declarar los ingresos, costos y gastos de acuerdo con su participación en el contrato correspondiente.

4. En caso de que la administración tributaria adelante un proceso de fiscalización en contra del contrato de colaboración empresarial, las partes del contrato están en la obligación de suministrar toda la información que la administración requiera.

5. En este artículo se establece la obligación de que las partes del contrato de colaboración empresarial lleven un registro de tal forma que, con base en el mismo, las partes del contrato puedan hacer la inclusión de los ingresos, costos y gastos de acuerdo con su participación en el contrato.

6. Se incluye en este artículo una medida orientada a prevenir el abuso en el uso de estas figuras contractuales en virtud de la cual, cuando una de las partes tiene un rendimiento garantizado de su participación de acuerdo con lo previsto en el contrato, se tiene, para efectos tributarios, las operaciones entre la parte del

contrato de colaboración empresarial y el contrato de colaboración empresarial se tratarán como una operación entre partes independientes.

7. Al ser considerados como no contribuyentes, los contratos de colaboración empresarial no estarán sometidos a retención en la fuente.

8. La obligación que tienen el gestor, representante o administrador del contrato de colaboración empresarial de certificar y proporcional a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente, la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. Lo anterior se exige para efectos de tener una información fiable con respecto a la participación de cada una de las partes en el contrato, con respecto a los ingresos, costos y gastos relacionados con la actividad desarrollada por el contrato.

9. En el inciso 3° de este artículo, se incluyó que las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. Lo anterior, teniendo en cuenta que este tipo de contratos se han venido utilizando como un esquema de evasión, donde una de las partes del contrato aporta el bien inmueble o presta servicios a favor del contrato y, como contraprestación, recibe un rendimiento garantizado que no depende del éxito de las actividades que desarrolle. Este tipo de esquemas se utiliza para efectos de evitar el pago de impuestos transaccionales, como el IVA, ICA, etc.

Adiciónese el artículo 21-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: El artículo que se propone adicionar tiene por objeto adoptar con total claridad, el sistema de conexión formal entre la contabilidad financiera y la tributación. Esto implica reconocer que la contabilidad es el mejor indicador para determinar los elementos del impuesto sobre la renta y complementarios. Así las cosas, el impuesto sobre la renta y complementarios se determinará con base en las reglas que fije el legislador, pero partiendo de los hechos económicos reconocidos en la contabilidad. El hecho de que el impuesto sobre la renta y complementarios se determine con base en las reglas que fije el legislador, esto implica que, en algunos casos, la ley tributaria se alejará de lo previsto para efectos contables. Los puntos en los cuales la tributación se aleje de la contabilidad, darán lugar a las conciliaciones contables y tributarias, y al cálculo del impuesto diferido.

Ahora bien, el Parágrafo 1 de este artículo procura definir, acudiendo a lo dispuesto en los nuevos marcos técnicos normativos, el concepto de contabilidad de acumulación o devengo. Vale la pena mencionar que este concepto es un desarrollo del concepto de causación que estuvo vigente en nuestro ordenamiento contable hasta la expedición de los nuevos marcos técnicos normativos contables en 2012 para los Grupos 1 y 3, y 2013 para el Grupo 2.

El parágrafo 2° establece que los contribuyentes que sean personas naturales que opten por llevar contabilidad se someten a las reglas previstas en el Estatuto Tributario para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Esta norma tendrá entonces un impacto al momento de determinar la cédula de rentas empresariales de las personas naturales.

El parágrafo 3° es una norma que da el mismo significado a diferentes términos. Así, para efectos de lo dispuesto en el Estatuto Tributario las referencias a la técnica contable, a los marcos técnicos normativos y a las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, se entienden hechas a las normas de contabilidad vigentes en Colombia.

Modifíquese el artículo 23-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo tiene por objeto definir el tratamiento aplicable a los fondos de pensiones y cesantías de tal forma que cuando realicen inversiones en países con los cuales Colombia tenga un convenio para evitar la doble imposición vigente, las disposiciones de dichos convenios les sean aplicables. En este orden de ideas, se proponen las siguientes modificaciones:

1. Los fondos de pensiones y cesantías establecidos en Colombia se consideran como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

2. La totalidad de los ingresos que perciban los fondos de pensiones y cesantías se consideran como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en desarrollo de lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Política.

3. Como consecuencia de lo anterior, los fondos de pensiones y cesantías no están sometidos a retención en la fuente.

El parágrafo 1° mantiene la precisión de que los ingresos de las sociedades administradoras de fondos de pensiones, están gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Adiciónese el numeral 16 al artículo 24 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así: El numeral 16 que se pretende adicionar a este artículo 24 busca modificar la política respecto de la fuente de los ingresos por concepto de las primas cedidas por reaseguros a entidades del exterior. En efecto, a diferencia de lo que sucede en el IVA, no existe una norma en el impuesto sobre la renta y complementarios que defina como ingresos de fuente nacional los ingresos que perciben las reaseguradoras del exterior por las primas que les son cedidas por parte de aseguradoras nacionales. Ahora bien, teniendo en cuenta que los riesgos reasegurados son riesgos que se encuentran vinculados con el país, la norma propuesta señala que, al reasegurar un riesgo en el país, se genera un ingreso de fuente nacional susceptible de ser gravado. Es importante tener presente que este impuesto se pagará de manera íntegra a través de la retención en la fuente prevista en el artículo 408 del Estatuto Tributario, tal y como se propone modificar.

Modifíquese el artículo 27 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo establece la regla de realización del ingreso para los no obligados a llevar contabilidad. Esta regla coincide con la existente.

Modifíquese el artículo 28 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este es uno de los artículos más importantes de la reforma tributaria en el impuesto sobre la renta y complementarios para los obligados a llevar contabilidad. De conformidad con el mismo, se establece lo siguiente:

1. Por regla general, los ingresos devengados contablemente serán ingresos realizados fiscalmente.

2. Entendiendo que, de acuerdo con la técnica contable, algunos ingresos, aunque devengados pueden no

tener una capacidad contributiva asociada, se establecen algunas excepciones a la regla general, con el fin de proteger la capacidad contributiva del contribuyente. En este orden de ideas, se establecen algunas reglas especiales para la realización fiscal de algunos ingresos, lo cual puede generar diferencias permanentes o temporarias. Las excepciones que se proponen en el artículo 28 son:

a) Como primera excepción, están los ingresos por concepto de dividendos. Así, el ingreso por concepto de dividendos solo debe reconocerse al momento en que los mismos sean decretados en calidad de exigibles. Es decir, la regla prevista a la fecha se mantiene inalterada.

b) En el caso de la enajenación de bienes inmuebles la regla fiscal se distancia de aquella prevista en la contabilidad. Así, el ingreso por la enajenación de bienes inmuebles se realiza en la fecha de la escritura pública. Así la regla prevista se mantiene.

c) El numeral 3 del artículo establece que en las transacciones de financiación que generen intereses implícitos para efectos fiscales solo se considera el valor nominal de la operación; de tal manera que la norma fiscal anticipa el ingreso frente a lo previsto para efectos fiscales. Así, conforme se devenguen contablemente el ingreso no habrá lugar a su reconocimiento para efectos fiscales pues los mismos fueron gravados desde el primer momento de la operación. Al abordar lo previsto en este numeral, es necesario acudir al Parágrafo 3 en el que se define la expresión intereses implícitos.

d) El numeral 4 guarda armonía con el numeral 1. Así, se establece que la aplicación del método de participación patrimonial solo tendrá efecto fiscal cuando se decreten los dividendos en calidad de exigibles de acuerdo con el numeral 1. En este aspecto, es necesario tener presente que la normativa de ECE se aplica con independencia de esta norma.

e) Una de las excepciones más importantes que se establecen a la regla prevista en este artículo, es aquella referida a las mediciones a valor razonable de los activos de conformidad con lo previsto en la técnica contable. Así, se establece que las mediciones a valor razonable con cambios en resultados de los activos, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento en que dichos activos se liquiden o enajenen. Como es posible ver, el propósito de esta norma es no gravar, en la mayor medida de lo posible, aquellas situaciones que incorporan un alto grado de volatilidad frente a su consolidación. En efecto, al no gravar este tipo de situaciones lo que se busca es proteger la caja de las empresas.

f) La tradición en materia de provisiones asociadas a pasivos ha sido la de no reconocerles efectos fiscales sino hasta el momento en que efectivamente nazca la obligación de pago. En este sentido, aunque contablemente las provisiones asociadas a pasivos impactan el resultado de las empresas, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios no se consideran como un gasto deducible. Atendiendo esta regla, que se mantiene, de acuerdo con la propuesta, este numeral establece que la reversión de estas provisiones no genera ingresos gravados para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

g) Este numeral actualiza los términos empleados de tal forma que ahora, con el fin de que haya concordancia entre lo fiscal y lo contable, se hace referencia a los deterioros en lugar de provisiones asociadas a activos. En la misma línea con el numeral anterior, las reversiones que se hagan de deterioros que no tuvieron el carácter de gastos deducibles, no generan ingreso gravado para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Adiciónese al Estatuto Tributario el artículo 28-1, el cual quedará así: La regla que se propone adicionar al Estatuto Tributario busca generar mayor transparencia en las transacciones en las que se vendan un conjunto de bienes o servicios distintos, diferentes a un establecimiento de comercio. Dicha transparencia obliga a los contribuyentes a atribuir el ingreso total de la operación a los diferentes bienes o servicios involucrados en la misma. El segundo inciso que se propone busca exceptuar de este tratamiento aquellas operaciones que se hagan a título gratuito; es decir, aquellas que no tienen una contraprestación o que no implican obligaciones en cabeza del beneficiario.

El parágrafo que se propone desarrolla la excepción prevista en el inciso segundo. Así, los contratos de comodato que involucren obligaciones para el comodatario adicionales a las de recibir y restituir el bien dado en comodato, se someten a la regla general del inciso primero.

Modifíquese el artículo 30 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: De acuerdo con este artículo, se ha modificado la definición de dividendos. Bajo esta nueva definición, se ha ampliado el significado de este tipo de pagos con el objetivo de evitar tácticas que pretendan re-caracterizar los dividendos como otro tipo de pagos, con el objetivo de evadir el pago de impuestos sobre estos. Se ha intentado definir los dividendos en un sentido amplio para efectos de comprender todos los pagos realizados a socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares. Adicional a este tipo de transferencias, comprende las realizadas por establecimientos permanentes o sucursales a sus vinculadas.

Modifíquese el artículo 32 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo se refiere a cualquier modalidad de concesión en donde se incorpora la construcción de la infraestructura, la administración, operación y mantenimiento.

El tratamiento fiscal en la infraestructura se tratará como un intangible y su amortización se realizará en línea recta. Igual tratamiento se realizará sobre los dineros que se reciben en la etapa de construcción y una vez ya estén disponibles para el concesionario, este los causará en línea recta, siendo consistente con la forma de amortización del intangible. Si bien los marcos técnicos normativos contables establecen un tratamiento diferenciado para aquellas concesiones que tienen un rendimiento garantizado por el Estado (como activo financiero) y las que están sujetas a riesgo con respecto a la expectativa de rendimientos (como activo intangible), en este artículo se incorporó únicamente la modalidad de activo intangible, independientemente de si existe riesgo o no. Esto, teniendo en cuenta que la modalidad de activo financiero, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables, podría afectar a los concesionarios.

Respecto del parágrafo 1°, el objetivo es cedular que los ingresos, costos y gastos que generen los concesionarios diferentes a su actividad propia del intangible concesionado, tributen por las reglas generales del estatuto.

En el parágrafo 2° se determina que aquellas concesiones en donde solo se presta el servicio de construcción o el servicio de administración de la concesión, el contribuyente reconozca sus ingresos, costos y gastos por las reglas generales de este estatuto.

El parágrafo 3° establece el tratamiento que se le debe otorgar al costo fiscal del activo intangible cuando exista una cesión directa del contrato de concesión. El parágrafo se refiere solo a la cesión directa, teniendo en cuenta que cuando exista una transferencia de la participación accionaria del concesionario, aplicarán las reglas establecidas para dicha operación.

De acuerdo con el parágrafo 4°, se pretende dar un tratamiento segmentado para aquellos proyectos que estén compuesto por hitos, unidades funcionales o similares.

En el parágrafo 5°, se estableció el tratamiento que deberá ser otorgado a aquellos pagos en los cuales incurra la Nación con ocasión del contrato de concesión; esto, teniendo en cuenta que no es posible que el costo o gasto sea deducido por parte del concesionario cuando no ha sido este directamente quien realiza la erogación.

Bajo el parágrafo 6° se determina que en la venta del activo intangible se deberán tomar como costo, los desembolsos devengados durante esta etapa incluyendo costos por préstamos susceptibles de ser capitalizados.

Adiciónese el artículo 33 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Los instrumentos con cambios en resultado medidos a valor razonable son aquellos que se tienen con fines de negociación y su rendimiento comprende factores adicionales a los intereses, como por ejemplo, la preferencia por la liquidez. Este tipo de instrumentos tendrán el mismo tratamiento vigente al día de hoy.

Adiciónese el artículo 33-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Aquellos que se tienen hasta el vencimiento de los mismos y, en consecuencia, los únicos ingresos asociados a los mismos serán los rendimientos financieros. Para estos instrumentos, se propone un cálculo del ingreso por intereses o rendimientos financieros que sea lineal; toda vez que esta forma de proceder guarda mayor armonía con la capacidad contributiva del contribuyente. Como resultado de estas modificaciones, el tratamiento de retenciones en la fuente será el mismo consagrado en el Decreto 700 de 1997.

Adiciónese el artículo 33-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: De acuerdo con lo establecido en los marcos técnicos normativos contables, dependiendo de las características del contrato, podría tener uno de los dos siguientes tratamientos:

1. El *factoring* con recurso. Corresponde a aquel donde el factorado garantiza la cartera vendida. En este aspecto, contablemente, lo que existe es un préstamo con financiamiento y no se da de baja la cartera y a su vez el comprador no tiene opción de venta de la cartera.

2. El *factoring* sin recurso. Corresponde a una venta real de la cartera. Por lo tanto contablemente existe la cancelación de la obligación para el factorado, y un gasto asociado por lo venta de cartera con descuento. Para el factor o comprado reconoce la cartera a su precio de adquisición y genera ingresos financieros hasta el periodo de recuperación de la cartera.

Factoring mixto: Es un factoring con recurso en la medida que el vendedor da garantía, pero el comprador tiene la opción de revender la cartera.

Adiciónese el artículo 33-3 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Las acciones con dividendo preferencial no representan un riesgo para su tenedor, teniendo en cuenta que este recibe dividendos de forma asegurada, a diferencia de las acciones ordinarias donde los accionistas reciben dividendos dependiendo de su participación. Por lo tanto, los marcos técnicos normativos contables establecen que el tratamiento otorgado a este tipo de instrumentos (denominado como acciones preferentes bajo los marcos técnicos normativos contables), debe ser de instrumento financiero, ya que son una financiación a la sociedad vía deuda.

La inclusión de este artículo pretende que este tipo de acciones se incluyan en el cálculo de la proporción establecida por el artículo 118-1 del Estatuto Tributario.

Adiciónese el artículo 33-4 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se incluye este artículo con el objetivo de gravar las operaciones de reporto o repo, simultáneas y de transferencia temporal de valores, cuando se realiza la liquidación de estos instrumentos. Lo anterior, para efectos de no gravar hechos que no se han realizado.

Modifíquese el artículo 36-3 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se modifica este artículo, teniendo en cuenta que esta ley deroga el artículo 130 del Estatuto Tributario y, por ende, es necesario modificarlo para efectos de eliminar dicha referencia.

Modifíquese el artículo 58 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Bajo este artículo se quiere preservar la realización de los costos, de acuerdo al momento en el cual efectivamente se realiza el desembolso. De igual manera, con el objetivo de consultar a la realidad económica, se ha establecido que los pagos por anticipado se realizan en el momento en el cual se da la prestación del servicio o se venda el bien.

Modifíquese el artículo 59 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: De acuerdo con este artículo, se establece que los costos fiscalmente aceptados son aquellos devengados contablemente y se excluyen de este tratamiento unos casos particulares. La exclusión de estos casos se debe a que puede que contablemente se hayan reportado, pero no existe certeza con respecto a la ocurrencia en un futuro y el valor efectivo por este concepto; por ende, se ha establecido que dichas cuentas solo serán deducibles al momento en el que se materialice el hecho y sea posible determinar el verdadero valor de la erogación.

Adiciónese al artículo 60 del Estatuto Tributario el siguiente parágrafo, el cual quedará así: La inclusión del parágrafo en el artículo 60 del Estatuto tributario busca unificar el lenguaje previsto en los nuevos marcos técnicos de información financiera, y la regulación tributaria. Así las cosas, esta disposición indica que sí bien para efectos fiscales las expresiones activos fijos y activos movibles se mantienen con incidencia relevante en el Impuesto complementario de ganancias ocasionales, se describen que conceptos de los activos

bajo el nuevo marco técnico pueden contenerse dentro de aquellas definiciones.

Bajo este entendido, y atendiendo que la regulación contable no hace referencia a los conceptos de activos fijo y activos movibles, la norma propuesta indica que por regla general los inventarios son activos movibles, mientras que en lo que respecta a los activos fijos se presenta una lista enunciativa, que incluye conceptos como propiedades planta y equipos, y propiedades de inversión.

Adiciónese el artículo 61 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: El artículo 61 del Estatuto Tributario, es una nueva disposición que establece la regla general para la determinación del costo de los activos remitiendo para ello a los nuevos marcos técnicos de información financiera.

Esta disposición prevé que la regla general para la determinación del costo de los activos será la medición al momento del reconocimiento inicial de los activos, es decir el costo histórico o de adquisición, salvo en aquellos eventos en donde de manera expresa el Estatuto Tributario prevea un tratamiento diferencial.

Modifíquese el artículo 62 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La modificación del artículo 62 del Estatuto tributario, busca restringir los sistemas de inventarios a los dos únicos sistemas existentes, inventario permanente o juego de inventarios, eliminando la posibilidad prevista en el numeral 3 del artículo 62 el cual en la práctica carece de practicidad.

De igual forma se elimina la obligación de utilizar para determinar el costo de la enajenación de los inventarios por el sistema de inventarios permanentes o continuos, a quienes se encuentren obligados a firmar su declaración por parte de revisor fiscal o contador de conformidad con lo establecido en el artículo 589, permitiendo a los contribuyentes que adopten de conformidad con la estructura de su negocio y de política contable alguno de los dos sistemas acá señalados.

Modifíquese el artículo 64 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En este artículo se aclaran y se reconocen nuevos supuestos en virtud del cual el inventario podrá disminuirse.

Se aclara la norma bajo el entendido que en aquellos en donde los inventarios se encuentre asegurados o el valor de la pérdida lo asuma un tercero por disposición contractual, la previsión de este artículo solo aplica por la parte que no se hubiere cubierto por la indemnización o seguros.

Frente al reconocimiento de nuevos hechos, se regulan los supuestos en que se incurre el fenómeno de la obsolescencia respecto de los inventarios, reconociendo en este sentido su deducibilidad tal y como lo ha venido haciendo el consejo de estado en reciente jurisprudencia, aclarándose en este caso la base de la deducción, entendiendo por esta el precio de adquisición del inventario obsoleto más costos directamente atribuibles y costos de transformación en caso de que sean aplicables.

Finalmente se incluyen el reconocimiento de las pérdidas por evaporación de combustibles líquidos y derivados del petróleo, el cual estará determinado de conformidad con la regulación específica de la materia determinada respectivamente por el ente regulador. Esto en atención a la inclusión dentro del régimen general del artículo 28 a los distribuidores de combustibles líquidos y derivados del petróleo los cuales tenían un régimen especial a efectos de determinar la renta líquida.

Como normas de control, se incluye la obligación de conservar los documentos que demuestren la destrucción o pérdida del inventario y la obligación de informar en el numeral 2 a la administración tributaria para que constante la destrucción o donación de la mercancía bancos de alimentos o entidades sin ánimo de lucro que pertenezcan al régimen tributario especial

Modifíquese el artículo 65 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: De manera similar a lo que sucede para efectos de determinar los sistemas para establecer el costo de los inventarios, se hacen una serie de eliminaciones asociadas a la posibilidad de solicitarle a la administración tributaria un sistema de reconocido valor técnico diferente al permitido fiscalmente.

En esta propuesta se propone alinearse a la técnica contable, permitiendo al contribuyente determinar de conformidad con su política contable el método de valoración de inventarios que considere siempre y cuando el mismos este alineado con lo establecido en la regulación contable, es decir, a efectos fiscales los contribuyentes podrán elegir su propio método de valoración de inventarios, siempre y cuando la técnica contable habilite su utilización, si este último no lo permite a efectos fiscales no podrá ser utilizado para la valoración de inventarios.

Modifíquese el artículo 66 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En este artículo se prevén dos reglas para determinar el costo de los bienes muebles y la prestación de servicios, dependiendo si es un obligado o no a llevar libros de contabilidad, en el primero de los casos para obligados a llevar contabilidad dependerá de si se trata de un inventario o una prestación de servicios, para aquellos se reconocen:

a) Costos de adquisición, costos en los que se haya incurrido para colocarlos en su lugar de expendio, utilización o beneficio de acuerdo a la técnica contable.

b) Se ajustan el valor del costo con las diferencias temporales descritas en el artículo 59.

c) Se ajusta el costo con las depreciaciones y amortizaciones que no se aceptan fiscalmente, lo que tienen especial relevancia para efectos de la determinación de los costos indirectos de fabricación.

En el caso de las prestaciones de servicios la regla general para efectos de determinación del costo será el efectivamente devengado, salvo regla especial al respecto.

Para los no obligados a llevar contabilidad la determinación del costo se realizara atendiendo lo efectivamente pagado.

Modifíquese el artículo 67 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: De igual forma que sucede para los bienes muebles y de prestación de servicio, la regla para la determinación del costo de estos activos dependerá de si es obligado o no a llevar contabilidad, u la naturaleza del activo bajo los nuevos marcos técnicos, si es una propiedad planta y equipo.

En el caso de que sea un obligado a llevar contabilidad la regla para la determinación del costo prevista en el artículo 69 indica que el costo será el valor de

reconocimiento inicial del activo, costo histórico o de adquisición, sin incluir dentro de este concepto la medición de la provisión asociada a los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso que le sea aplicable.

Frente a los no obligados a llevar contabilidad los artículos en estudio prevén dos reglas. La primera asociada a bienes inmuebles en estricto sentido, y demás activos fijos indicados en el parágrafo del artículo 70.

Finalmente estas disposiciones traen un régimen de reconocimiento del costo de activos que son reconocidos en el nuevo modelo contable como propiedades de inversión, para los cuales la regla general es la aquí descrita, pero en ocasiones por efectos de la regulación contable la medición inicial de estos activos es a valor razonable caso en el cual para efectos fiscales se desestimara esta medición y aplicará la regla del costo acá descrita.

Modifíquese el artículo 69 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Uno de los ajustes que mencionó la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria al impuesto a las utilidades empresariales fue mantener el criterio de costo histórico. En esta línea, la modificación que se propone al artículo 69 del Estatuto Tributario busca preservar el criterio del costo histórico para efectos fiscales respecto de los elementos de propiedad, planta y equipo (PPE) y las propiedades de inversión (PI). En este sentido, se establece que el costo fiscal de la PPE y de las PI, sea el determinado de conformidad con la técnica contable al momento de la medición inicial. Expresamente se dice que no integran el costo los factores asociados a la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento. Este ajuste se propone con el fin de mantener el principio que orienta esta reforma de no conceder efectos fiscales a hechos que no se pueden medir con confiabilidad o cuya cuantía es incierta. Vale la pena tener en cuenta que en el momento en que la entidad se vea en la necesidad de incurrir en dichos gastos, los mismos serán deducibles en la medida en que cumplan con los requisitos generales para su procedencia.

El segundo inciso del artículo refuerza la idea anterior para poner de presente que las mediciones posteriores de la PPE y la PI no tienen efecto en el costo fiscal de los activos.

El tercer inciso mantiene la regla general de que los activos mencionados en este artículo son susceptibles de ser depreciados.

El cuarto inciso de este artículo contempla el tratamiento aplicable en el caso de enajenación de estos activos y los ajustes que se deben hacer al costo para determinar su utilidad de conformidad con lo previsto en el artículo 90 del Estatuto Tributario. Así, el costo de estos activos se determina de la siguiente manera: Al costo determinado de conformidad con lo previsto en este artículo, se le adicionan, cuando sea el caso, los ajustes previstos en el artículo 70. Posteriormente, a dicho valor se le resta la depreciación o la amortización que haya sido tomada como deducción para efectos fiscales. Es importante tener en cuenta que la regla prevista en el artículo 195 del Estatuto Tributario, que contempla la renta líquida por recuperación de deducciones mantiene su aplicación y vigencia.

El parágrafo 1° del artículo establece una separación entre la técnica contable y la tributación en la medida en que establece que las PI se medirán a costo para efectos fiscales; incluso si para efectos contables se miden al valor razonable.

El parágrafo 2° del artículo establece las reglas aplicables para determinar el costo de los elementos de PPE y PI para los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad. En virtud de lo allí dispuesto, dicho costo fiscal estará integrado por el precio de adquisición o el costo determinado en el año inmediatamente anterior más el costo de las adiciones y mejoras -en el caso de los bienes muebles- y el costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización –para el caso de bienes inmuebles.

Adiciónese el artículo 69-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se incluye este artículo con el fin de reconocer el tratamiento fiscal que se debe dar a aquellos activos que por efectos del tratamiento contable dejan de considerarse en razón a su uso y se destinan a su venta de conformidad con lo establecido en los nuevos marcos técnicos (reclasificación del activo).

Modifíquese el artículo 71 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El artículo 71 para efectos de la determinación de la utilidad en la enajenación de bienes inmuebles se modifica y se incluyen la referencia para la aplicación de este artículo de los supuestos previstos en los artículos 69 y 69-1.

Adiciónese un segundo inciso al artículo 72 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El artículo propuesto adiciona un segundo inciso al artículo 72 del Estatuto Tributario el cual tiene como propósito aclarar que del costo fiscal del inmueble basado en el avalúo o autoavalúo deberán restarse las depreciaciones que efectivamente hayan sido deducidas. Esto, para evitar un doble beneficio por parte del contribuyente. Así las cosas, por un lado, el contribuyente puede ajustar el avalúo del inmueble, afectando así su costo y por ende su tributación; pero también, por otro lado, habría obtenido un beneficio a través de las depreciaciones efectivamente deducidas. En este sentido, se propone que, cuando el contribuyente decida ajustar el valor del avalúo, en cualquier caso, reste las depreciaciones efectivamente deducidas.

Adiciónese el siguiente parágrafo al artículo 73 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En el mismo sentido, el artículo propuesto adiciona un parágrafo al artículo 73 del Estatuto Tributario, el cual establece que en el momento de la enajenación del inmueble, se deberá restar del costo fiscal determinado de acuerdo con el mismo artículo, las depreciaciones que hayan sido deducidas para fines fiscales. Esto, puesto que pretende evitarse que el contribuyente obtenga un doble beneficio. Por un lado, la depreciación, y por otro lado, el costo del inmueble que pretende venderse.

Modifíquese el artículo 74 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se propone una modificación del artículo 74 del Estatuto tributario, estableciendo así las reglas para la determinación de los activos intangibles. En esta medida, los activos intangibles se clasifican dependiendo de la operación que los origine, y su costo fiscal, se determina partiendo de dicho origen. De esta manera, el artículo prevé el origen de los intangibles en cinco escenarios:

1. Los adquiridos separadamente.

2. Los adquiridos como parte de una combinación de negocios.

3. Originados por subvenciones del Estado.

4. Originados en la mejora de bienes objeto de arrendamiento operativo.

5. Aquellos formados internamente.

Por un lado, el costo de los activos intangibles adquiridos separadamente corresponde al precio de adquisición más cualquier costo directamente atribuible a la preparación o puesta en marcha del activo para su uso previsto. Al costo del activo intangible adquirido separadamente deberá restársele la amortización cuando esta haya sido deducida para fines fiscales.

Por otro lado, el artículo bajo estudio del Proyecto de Ley presenta el concepto de plusvalía, en el marco de operaciones de transferencia del dominio de activos intangibles, como parte de una combinación de negocios. De acuerdo con la definición propuesta en el articulado, se entiende plusvalía como aquel activo intangible adquirido en una combinación de negocios que no está identificado individualmente, ni reconocido de forma separada. Entre otras cosas, el término plusvalía es sinónimo de goodwill, fondo de comercio y crédito mercantil.

Así las cosas, bajo la luz de esta nueva introducción al Estatuto Tributario, se establece que el costo fiscal de los activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios (plusvalía y otros activos intangibles), será aquel determinado de acuerdo con la técnica contable, menos la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

No obstante lo anterior, es importante resaltar que la plusvalía no será susceptible de ser enajenada individualmente o por separado y tampoco será susceptible de ser amortizada.

Frente a los activos intangibles originados por subvenciones del Estado, entendidos estos como aquellos activos intangibles originados por la autorización estatal de usar algún bien de propiedad del Estado o de cuyo uso Este pueda disponer, de manera gratuita o a un precio inferior al valor comercial; el proyecto de ley propuesto establece que el costo fiscal estará integrado por el valor pagado por dichos activos más los costos directamente atribuibles a la preparación del activo para su uso previsto o para la obtención del activo. De dicho costo deberá restarse la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

Por otro lado, respecto a los activos intangibles originados en la mejora de bienes objeto de arrendamiento operativo, el proyecto de articulado propone que el costo fiscal de estos activos corresponda a los costos y gastos realizados en el año o período gravable siempre que los mismos no sean objeto de compensación por parte del arrendador.

Por último, el artículo 74 propuesto del proyecto de ley prevé un tratamiento particular para aquellos activos intangibles formados internamente, categoría residual en la que se agrupan todos aquellos activos intangibles formados internamente y que no cumplen con ninguna de las definiciones previstas en dicho artículo ni en el artículo 74-1 del Estatuto Tributario. Así pues, el articulado propone que el costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad sea cero.

Adiciónese el artículo 74-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Teniendo en cuenta el orden propuesto y que el artículo inmediatamente anterior establece las reglas para la determinación del costo de los activos intangibles, el Proyecto propone adicionar un artículo 74-1 que se refiere a las reglas para determinar el costo de las inversiones, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Así las cosas, en los gastos pagados por anticipado, el costo fiscal corresponde a los desembolsos efectuados por el contribuyente, los cuales deberán ser capitalizados de conformidad con la técnica contable y amortizados cuando se reciban los servicios o se devenguen los costos o gastos, según el caso.

En los gastos de establecimiento, el costo fiscal corresponde a los gastos realizados de puesta en marcha de operaciones, tales como costos de inicio de actividades, costos de preapertura, costos previos a la operación, entre otros, los cuales serán capitalizados.

En los gastos de investigación, desarrollo e innovación, el costo fiscal está constituido por todas las erogaciones asociadas al proyecto de investigación, desarrollo e innovación, salvo las asociadas con la adquisición de edificios y terrenos. Y a su vez, se establece en el segundo inciso del mismo numeral que el régimen allí previsto será aplicable también para aquellos proyectos de investigación, desarrollo e innovación que opten por lo previsto en el artículo 256 del Estatuto Tributario. Este inciso se deja para impedir la interpretación armónica con el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

De igual manera, se establece en el numeral cuarto del artículo que en los gastos por evaluación y exploración de recursos naturales no renovables, el costo fiscal capitalizable corresponderá a (i) la adquisición de derechos de exploración; (ii) estudios sísmicos, topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos; (iii) perforaciones exploratorias; (iv) excavaciones de zanjas, trincheras, apiques, túneles exploratorios, canteras, socavones y similares; (v) toma de muestras; (vi) actividades relacionadas con la evaluación de la viabilidad comercial de la extracción de un recurso natural; y (vii) Costos y gastos laborales y depreciaciones, según el caso. Además, se permite, ampliamente que sean determinados como costos fiscales capitalizables, aquellos que la Agencia Nacional de Hidrocarburos, la Agencia Nacional Minera o quien haga sus veces, determine como pertenecientes a la etapa de exploración.

Así mismo, se afirma que la capitalización de que trata este numeral cesará luego de que se efectúe la factibilidad técnica y viabilidad comercial de extraer el recurso natural no renovable, de acuerdo con lo establecido contractualmente. En ningún caso los terrenos serán capitalizables ni amortizables.

Por otro lado, tratándose de Instrumentos financieros se diferencia entre (i) Títulos de renta variable y (ii) Títulos de renta fija. Para los primeros el costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición. Para los segundos, el costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición más los intereses realizados linealmente y no pagados a la tasa facial, desde la fecha de adquisición o la última fecha de pago hasta la fecha de enajenación.

Finalmente, frente a las acciones, cuotas o partes de interés social, el costo fiscal de las inversiones, por los conceptos mencionados, está constituido por el valor de adquisición.

Modifíquese el artículo 75 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El proyecto modifica el artículo 75 del Estatuto Tributario para establecer que el costo de los bienes incorporales formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, 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.

La modificación propuesta supone que los costos correspondientes a bienes incorporales formados únicamente serán aceptados para los no obligados a llevar contabilidad, esto, en razón a que dichos contribuyentes no han tenido la posibilidad de tomar contablemente deducciones en el paso por la formación de dicho intangible, contrario a la situación de los obligados a llevar contabilidad, quienes sí han tomado las deducciones por amortización lo largo del tiempo de su formación.

Modifíquese el artículo 88 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El proyecto de ley, plantea la modificación del artículo 88 del Estatuto, y al referirse a la limitación de costos por compras a proveedores ficticios o insolventes; establece que no serán deducibles en el impuesto sobre la renta las compras efectuadas a quienes el administrador de impuestos nacionales hubiere declarado como proveedor insolvente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 671 del Estatuto. Esto, solo a partir de la fecha de su publicación en un diario de circulación nacional.

Por otro lado, se afirma que en ningún caso serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios las compras efectuadas a proveedores ficticios. Situación que modifica el escenario actual, pues elimina el requisito, para los proveedores ficticios, de la publicación en un diario de amplia circulación nacional. Dicho requisito no solo suponía un límite material, sino además uno temporal. Aspecto que se elimina como norma que procura dar un tratamiento menos beneficioso a quienes evaden la norma a través de proveedores ficticios.

Adiciónese el siguiente parágrafo al artículo 90 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Uno de los problemas que se han identificado en el proceso de fiscalización es que la enajenación de acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales rara vez genera una renta líquida gravable. Esta situación obedece en parte a la aceptación en la determinación de la renta bruta en la enajenación de acciones del valor intrínseco como un método aceptable para determinar el valor comercial de las acciones; llegando incluso en algunos casos, a constituir el valor de enajenación.

En este sentido, la norma que se propone incluir establece una presunción legal, que admite prueba en contrario, en virtud de la cual, el precio de enajenación de las acciones no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 15%. Adicionalmente se establece una norma orientada a prevenir el abuso a través de figuras transparentes para efectos fiscales.

Modifíquense los artículo 92, 93, 94 y 95 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así: Se propone en el Proyecto modificar los artículos 92 y siguientes, referidos a rentas pecuarias, y actualizar el lenguaje y tratamiento para hacerlo consistente con las normas internacionales de contabilidad. Resulta de suma importancia que Colombia se alinee a los estándares internacionales en la materia y por lo tanto, se establezca en el Estatuto Tributario un tratamiento moderno referido a Activos Biológicos. En este sentido se modifica el artículo 92 que se refiere actualmente a la definición de la ganadería para efectos fiscales, así como el artículo 93, referido a la determinación de su renta bruta; y el artículo 94 relativo a la determinación del costo de la ganadería. Todos estos, con la adopción de los marcos técnicos normativos, se encuentran englobados dentro de los activos biológicos.

Así las cosas, la modificación propuesta al artículo 92, a manera de introducción en el subtítulo "Activos Biológicos", establece que éstos (los activos biológicos), pueden ser plantas o animales, que de acuerdo con la norma contable internacional se dividen a su vez en dos tipos:

1. Productores, porque se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas o pecuarios; se espera que produzca durante más de un periodo; o porque existe una probabilidad remota de que sean vendidos como producto agropecuario.

2. Consumibles porque proceden de activos biológicos productores o porque su ciclo de producción es inferior a un año y su vocación es ser enajenados en el giro ordinario de los negocios o, porque son consumidos por el mismo contribuyente, lo cual comprende el proceso de transformación posterior.

Teniendo en cuenta esta división, la modificación propuesta supone un tratamiento diferenciado para los productores y para los consumibles. Así las cosas, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán seguir reglas diferenciadas de la siguiente manera:

Para los productores:

1. Serán tratados como activos fijos, lo que supone por supuesto que serán susceptibles de depreciación o amortización, la cual deberá realizarse en línea recta en cuotas iguales por el término de la vida útil del activo determinada de conformidad con un estudio técnico elaborado por un experto en la materia.

2. El costo fiscal dependerá de si se trata de plantas o animales:

a) Para las plantas productoras: el valor de adquisición de la misma más todos los costos devengados hasta que la planta esté en disposición de dar frutos por primera vez;

b) Para los animales productores: el valor de adquisición del mismo más todos los costos devengados hasta el momento en que esté apto para producir.

3. El artículo a su vez establece que todas las mediciones a valor razonable de los activos biológicos productores no tendrán efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento de la enajenación del activo biológico, esto, para proteger la base gravable del contribuyente y no gravar ingresos que estricta y fiscalmente no se encuentren realizados.

Por otro lado, frente a los consumibles, los mismos, por su misma naturaleza movible y características, son tratados como inventarios, es decir, como activos movibles. Al respecto, al igual que para los productores, y al igual que en toda la reforma que procura la sana convivencia de normas fiscales y normas contables, respetando siempre los principios de capacidad contributiva, equidad y justicia en materia tributaria, se establece un parágrafo que confirma que todas las mediciones a valor razonable de los activos biológicos consumibles no tendrán efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento de la enajenación del activo biológico.

Por último, en lo referido al subtítulo que establece el tratamiento integral de los activos biológicos, el artículo 95 se refiere a la determinación de la renta bruta en la enajenación de este tipo de activos.

Así pues, por un lado, para los obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y los costos determinados de acuerdo con los artículos anteriores. En este sentido, el parágrafo propuesto especifica que son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, muerte y otros eventos que afecten económicamente a los activos biológicos de los contribuyentes usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a casos fortuitos, fuerza mayor y delitos en la parte que no se hubiere cubierto por indemnización, seguros o la parte que no hubiere sido asumida por un tercero. Para fines fiscales, las pérdidas serán valoradas teniendo en cuenta, únicamente, su precio de adquisición, los costos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo. El contribuyente conservará los respectivos documentos comprobatorios

Por otro lado, para los no obligados a llevar contabilidad, se establece en el Proyecto que se la renta bruta determina por la diferencia entre el ingreso realizado y el costo de los activos biológicos. Para este efecto, el costo de los activos biológicos corresponde a los costos realizados por concepto de adquisición más costos de transformación, costos de siembra, los de cultivo, recolección, faena, entre otros asociados a la actividad económica y los efectuados para poner los productos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio, debidamente soportados.

Adiciónese el siguiente parágrafo 2° al artículo 96 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se propone adicionar un parágrafo segundo al artículo 96 del Estatuto, el cual afirma que, para efectos de la determinación de la renta líquida gravable, cuando las compañías aseguradoras y reaseguradoras generen ingresos determinados como rentas exentas, deberán calcular separadamente dichas rentas exentas y las rentas gravables respectivas. Esta adición tiene como fin aclarar una situación que si bien la norma actual pretende, no está directamente establecida en la norma. De tal suerte, se establece como requisito que las aseguradoras y reaseguradoras calculen de manera separada las rentas que son exentas para así conocer qué parte de su renta líquida corresponde exactamente a exenta y cuál a renta gravable.

Modifíquese el numeral 2 y adiciónese un parágrafo al artículo 102 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Teniendo en cuenta que la intención es la de fortalecer el principio de transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil, se propone mantener la condición de no contribuyentes de los patrimonios autónomos cuando sea posible identificar a los beneficiarios del contrato. En caso de que no sea posible identificar a los beneficiarios del contrato, el patrimonio autónomo será considerado como un contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios asimilado a una sociedad nacional.

Para cumplir con lo anterior, se propone un tratamiento diferenciado para los casos en los que la calidad de fideicomitente y beneficiario recaen sobre una misma persona. En este caso, el tratamiento tributario aplicable implica que los fideicomitentes incorporarán en sus declaraciones los ingresos, costos y gastos en los que incurra el patrimonio autónomo en las mismas condiciones como si el fideicomitente hubiere desarrollado las actividades directamente.

Igualmente, cuando el beneficiario del contrato de fiducia mercantil sea una persona diferente del fideicomitente, se establece un tratamiento que respeta el principio de transparencia para efectos fiscales. En este sentido, se establece que si el beneficiario no ha desarrollado ninguna actividad sustancial en el marco del contrato de fiducia mercantil, las distribuciones que se hagan a su favor, se consideran de manera separada y constituyen rentas o pérdidas asociadas al impuesto de ganancias ocasionales. Estas distribuciones también estarán gravadas en cabeza de los fideicomitentes observando lo previsto anteriormente explicado.

Por último, y con el mismo fin de fortalecer el principio de transparencia fiscal de estos vehículos, se establece que el fiduciario deberá certificar y proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios la información financiera y fiscal relacionada con el patrimonio autónomo. La certificación deberá estar firmada por el representante legal y el contador público o revisor fiscal respectivo. Esto, no solo para permitir que la información sea más clara para el contribuyente u obligado a declarar, sino también para permitir una fiscalización más eficiente y directa.

Modifíquese el artículo 104 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La propuesta de modificación al artículo 104 busca definir el concepto de realización fiscal para los no obligados a llevar contabilidad en los mismos términos que se han modificado los artículos de ingresos. En este sentido, respecto de las personas naturales, los gastos se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por un medio que equivalga al pago. Es importante mencionar que los pagos pueden hacerse en dinero o en especies. Por último, se conserva la lógica según la cual, los gastos realizados por anticipado no son deducibles sino hasta en el momento en que se preste el servicio o se venda el bien correspondiente.

Modifíquese el artículo 105 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Contrario a lo que sucede con el artículo de ingresos que busca ser lo más amplio posible, respetando siempre el principio de capacidad contributiva, este artículo 105 propuesto, busca ser lo más preciso posible respecto de los gastos que se aceptan para efectos fiscales. En este sentido, en términos generales, los gastos devengados contablemente procederán para efectos fiscales siempre que reúnan las siguientes dos condiciones: 1. Estén realizados para efectos fiscales y 2. Que sean cumplan con los requisitos para su procedencia de conformidad con las reglas

previstas en el Estatuto Tributario. Este artículo cuenta con dos numerales en los que se señalan algunas diferencias temporarias (i.e. aquellas que generan activos o pasivos por impuestos diferidos) y otras que son diferencias permanentes (i.e. aquellas que nunca se revierten y, en consecuencia, no generan ni activos ni pasivos por impuestos diferidos). En este orden de ideas:

1. Son diferencias temporarias:

a) En lo relacionado con las transacciones que generan intereses implícitos, al igual que lo previsto en el artículo de intereses, el valor que se tendrá en cuenta es el nominal. De tal forma que el valor que se reconoce como deducción es el valor nominal de la operación. Así, conforme se devengan los intereses implícitos, estos no tienen efecto para efectos fiscales. Lo anterior significa que la deducción por este concepto se anticipa;

b) En el mismo espíritu previsto en el artículo de ingresos, los gastos generados por mediciones a valor razonable con cambios en resultados, en las propiedades de inversión, no se reconocen al momento de su devengo sino al momento en que dichas propiedades se enajenen o liquiden, lo que suceda primero. Como es posible ver, esta es una norma espejo que procura guardar el equilibrio frente a aquellos hechos económicos que no han generado verdadera capacidad contributiva;

c) Teniendo en cuenta que la contrapartida de la protección de la capacidad contributiva es la protección de la base fiscal, este literal busca evitar la deducción de provisiones asociados a pasivos de monto o fecha inciertos, por regla general. Ahora bien, al ser una diferencia temporaria, el Estatuto Tributario establece que dichos gastos se reconocerán, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos del ET, al momento en que nazca la obligación de efectuar el respectivo pago. Ahora bien, se exceptúan de este tratamiento, lo previsto en los artículos 98 respecto de las compañías aseguradoras y aquellas establecidas en los artículos 112 y 113.

d) De conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos los pasivos estimados y las provisiones se caracterizan porque falta algún elemento para su reconocimiento contable de manera fiable, tales como la fecha en la que la obligación debe cancelarse o el monto de dicho pasivo. En este sentido, estos rubros, solo tendrán efectos fiscales cuando nazca la obligación de exigir su pago y se cumplan los demás requisitos previstos para su aceptación en el ET.

a) Este numeral establece que, por regla general, los deterioros de los activos se reconocerán al momento de la enajenación o liquidación de los activos pues solo en ese momento se sabe a ciencia cierta la magnitud del deterioro. Esta propuesta guarda armonía con lo existente a la fecha. Ahora bien, tal y como sucede el día de hoy, los únicos deterioros que se mantendrían para efectos fiscales, y en los mismos términos que se reconocen al día de hoy, son los correspondientes a la provisión de cartera de dudoso o difícil cobro y la provisión de cartera manifiestamente perdida. Estos dos conceptos se encuentran en los artículos 145 y 146 del ETL;

F) En la misma línea prevista para los ingresos, algunos hechos económicos que se reconocen en el ORI pueden ser negativos. En este sentido, esas situaciones solo se reconocerán cuando de conformidad con los marcos técnicos normativos deban ser registradas en el estado de resultados.

2. Como regla general, los gastos que no cumplan con los requisitos previstos por el Estatuto Tributario, generaran diferencias permanentes, es decir, aquellas que en ningún momento se van a reversar. Los literales 'a' a 'e' de este numeral son tan solo ejemplos que, entre otros aspectos, pretenden solucionar algunas discusiones que se han presentado.

Modifíquese el inciso 3 del artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La propuesta de modificación al inciso 3 busca facilitar la operatividad de la prohibición de llevar como deducción los gastos constitutivos de un ilícito. En los términos en que estaba redactado, su aplicación era imposible. En efecto, en caso de que la administración desconociera un gasto por considerar que estaba ligado a un delito y en el marco del proceso penal no se comprobara tal hipótesis, los contribuyentes podían *solicitar la devolución o solicitar una compensación* de conformidad con las reglas previstas para el efecto en el ET. El problema de esta redacción es que en la práctica esa hipótesis en ningún caso podría aplicarse pues, en caso de que el término de firmeza de las declaraciones hubiere pasado, el contribuyente no dispondría del mecanismo para solicitar la devolución o solicitar la compensación. En este orden de ideas, la propuesta busca materializar el derecho que tiene el contribuyente a deducir esos gastos si se determina que los mismos no obedecían a una conducta delictiva. Así, de acuerdo con la propuesta, en caso de que la autoridad competente determine que se trata de un gasto improcedente, el contribuyente tiene la oportunidad de deducir ese gasto que fue rechazado en el pasado como un gasto en el año o período gravable en que la providencia en la que se determina que la conducta no es punible quede en firme.

Adiciónese el artículo 107-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: La propuesta del artículo 107-1 del Estatuto Tributario tiene por objeto aclarar que los gastos por concepto de atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como comidas, fiestas de fin de año, entre otros, son plenamente deducibles hasta un valor del 1% de los ingresos fiscales netos realizados de conformidad con las reglas previstas en el ET. De otra parte, se precisa que los pagos salariales y prestacionales que provengan de litigios laborales son deducibles siempre que sobre los mismos se cumplan la totalidad de los requisitos previstos para la deducción de salarios.

Adiciónese el artículo 108-4 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: El artículo 108-4 que se propone adicionar al Estatuto Tributario tiene por objeto definir el tratamiento tributario aplicable a los pagos basados en acciones pues es un tema que al día de hoy carece de regulación expresa. En este sentido, se proponen dos tratamientos diferenciados dependiendo de la forma en la que opere el pago basado en acciones. En este orden de ideas, se distingue entre dos modalidades:

1. Los pagos basados en acciones en los que el trabajador adquiere el derecho a ejercer una opción para la adquisición de acciones o cuotas de participación social en la sociedad que actúa como su empleadora o su vinculada; y

2. Los pagos basados en acciones en los que el trabajador recibe como parte de su remuneración accio-

nes o cuotas de interés social de la sociedad que actúa como su empleadora o su vinculada.

Ahora los efectos tributarios de estas operaciones se predican tanto de la sociedad empleadora como del empleado. En este orden de ideas se tiene:

1. Respecto de la sociedad:

a) En el caso de la primera modalidad, no se reconoce pasivo o gasto sino hasta el momento en el que el trabajador ejerza la opción de compra;

b) En el caso de la segunda modalidad, se reconoce como gasto al momento de la realización en los términos previstos en el Estatuto Tributario;

c) Ahora bien, el valor por el cual se reconocen los gastos depende de si las acciones están o no listadas en una bolsa de valores de reconocido valor técnico. En caso de las acciones listadas, el valor a deducir corresponde al de las acciones el día en que se ejerza la opción o se entreguen las acciones correspondientes. En caso de las acciones que no estén listadas el valor será aquel determinado de conformidad con lo previsto en el artículo 90 del Estatuto Tributario.

d) En cualquiera de los casos previstos, tratándose de pagos laborales, la procedencia queda condicionada al pago de los aportes parafiscales correspondientes.

2. Respecto de los empleados:

a) En el caso de la primera modalidad, el ingreso se causa en la fecha en la que el trabajador ejerza la opción de compra. Ahora, el ingreso corresponde a la diferencia entre el valor a deducir por parte de la sociedad y el valor pagado por ellas por parte del trabajador;

b) Respecto de la segunda modalidad, el ingreso se reconoce en lo que suceda primero entre la entrega de las acciones al trabajador, el trabajador figure como accionista de la sociedad o se efectúe la correspondiente anotación en cuenta. Ahora bien, el valor de la respectiva operación, es aquel calculado con base en lo previsto en el literal 'c' del numeral 1 de este artículo.

Adiciónese el artículo 114-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así. Como fuera mencionado con anterioridad, uno de los propósitos de esta reforma es unificar el impuesto de renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, adoptando, en la medida en que sea posible, algunas de las virtudes del CREE. Una de las mayores virtudes que tiene el CREE, por el impacto positivo que tuvo en la formalización laboral, fue la exoneración de aportes parafiscales a los empleadores con respecto a los trabajadores cuyo salario mensual fuera igual o inferior a 10 SMLMV. Es importante mencionar que esta medida tuvo impacto en todos los sujetos pasivos del CREE, lo cual comprende, personas jurídicas que tenían derecho a rentas exentas, algunas zonas francas y a aquellos contribuyentes que suscribieron contratos de estabilidad jurídica.

Teniendo en cuenta lo anterior, el propósito de la incorporación del artículo 114-1 al Estatuto Tributario es mantener la exoneración de los parafiscales para las personas jurídicas respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta 10 SMLMV por mes, siempre que se liquide el impuesto sobre la renta y complementarios a una tarifa igual o superior al 9%. Esta propuesta es particularmente relevante para las personas jurídicas que han accedido a un régimen de renta exenta pues llegado el caso en que no liquiden el impuesto sobre la renta y complementarios a una tarifa igual o superior al 9%, no quedarán exonerados de los aportes parafiscales.

La exoneración de aportes parafiscales para las personas naturales y para ciertos consorcios y uniones temporales se mantiene en los mismos términos previstos en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 con la modificación incorporada por el artículo 19 de la Ley 1739 de 2014.

Adiciónese el artículo 115-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La modificación que se pretende introducir al artículo 115-1 del Estatuto Tributario busca corregir el desfase que existe en el caso de los impuestos que se devengan en el año o período gravable pero cuyo pago se efectúa después del 31 de diciembre del año corriente. En este sentido, la regla que se propone es que dichos gastos serán plenamente deducibles siempre que se paguen efectivamente antes de la presentación inicial de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Adiciónese el artículo 115-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: el artículo propone la deducción especial del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general. Al respecto, referirse a la exposición de motivos.

Modifíquese el artículo 117 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La modificación que se propone al artículo 117 del Estatuto Tributario tiene por objeto aclarar el tratamiento de los pagos por concepto de intereses. En este sentido, se mantiene la limitación relativa a la deducción de intereses atada la tasa máxima autorizada por la Superintendencia Financiera de Colombia a los establecimientos bancarios. Así, el valor que exceda dicha tasa no será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios. Ahora bien, la modificación de fondo que se propone es que el exceso de intereses pagados, no solo no sea deducido, sino que tampoco pueda ser capitalizado ni tratado como costo.

Modifíquese el artículo 120 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La modificación que se propone al artículo 120 del Estatuto Tributario es una medida que busca prevenir el abuso en materia de las deducciones por el pago de regalías al exterior. En este orden de ideas, se propone que los pagos a vinculados económicos del exterior por la explotación de intangibles que fueron formados en el país no sean deducibles. Esta propuesta guarda armonía con el hecho de que los costos y gastos asociados a la formación de dichos bienes fueron tomados en Colombia. De otra parte, se propone que no sean deducibles los pagos por concepto de regalías asociados a productos terminados. Esta norma parte del supuesto de que el pago por los bienes ya incorpora el pago correspondiente al intangible incorporado al bien. En este sentido, se busca dos pagos por el mismo concepto.

Modifíquese el artículo 122 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La propuesta de modificación al artículo 122 del Estatuto Tributario tiene por objeto unificar el tratamiento previsto para los costos y gastos en el exterior asociados a rentas de fuente nacional. El contenido del artículo es el siguiente:

1. Los costos y gastos por expensas en el exterior proceden para efectos fiscales sin limitación alguna,

siempre que cumplan con los demás requisitos previstos en el Estatuto Tributario, siempre que se encuentren asociados o se haya incurrido en ellos para la obtención de rentas de fuente extranjera.

2. Los costos y gastos por expensas en el exterior en los que se haya incurrido para la obtención de rentas de fuente nacional, por regla general están limitados al 15% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de restar tales costos y gastos. Se exceptúan de la limitación anterior los siguientes costos y gastos:

a) Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente; es decir aquellos costos y gastos que, aunque se incurran en el exterior, se someten, en virtud de lo dispuesto en el Estatuto Tributario, a la retención en la fuente;

b) Aquellos que el Estatuto Tributario considera generan para su receptor un ingreso de fuente extranjera de conformidad con lo previsto en el artículo 25 del Estatuto Tributario;

c) Los pagos o abonos en cuenta en los que se incurre para la adquisición de bienes corporales muebles;

d) Aquellos en los que se incurra por mandato de una ley extranjera tales como los servicios de certificación extranjera;

e) Los intereses sobre créditos otorgados a contribuyentes residentes en el país por parte de organismos multilaterales de crédito a cuyo acto constitutivo haya adherido Colombia, siempre y cuando se encuentre vigente y en él se establezca que el respectivo organismo multilateral está exento del impuesto sobre la renta.

Como es posible ver, el artículo 122 propuesto reúne el tratamiento previsto en la actualidad.

Adiciónese al artículo 123 del Estatuto Tributario el siguiente inciso, el cual quedará así: El artículo 123 propuesto tiene por objeto dar claridad sobre la oportunidad para el registro del contrato de importación de tecnología, patentes y marcas, de tal forma que la deducción de las regalías proceda para efectos fiscales. En este sentido, la solicitud de registro del contrato ante la autoridad competente debe efectuarse dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de suscripción del contrato. En caso de que se le efectúen modificaciones al contrato, la solicitud de modificación del contrato deberá solicitarse dentro del mes siguiente a la modificación.

Adiciónese un parágrafo al artículo 124 del Estatuto Tributario, el cual quedará, así: Se propone adicionar el parágrafo al artículo 124 del Estatuto Tributario para que todos estos pagos sean sometidos a retención y que, de esta manera, dichas erogaciones sean deducibles, salvo lo correspondiente a los impuestos de la casa matriz. Lo anterior, teniendo en cuenta que estos pagos son de difícil administración y se han venido utilizando como un mecanismo para repatriar fondos a la jurisdicción donde se encuentra la casa matriz; donde, además de otorgar una deducción a favor de la subsidiaria, puede que las utilidades con las que se pagan dichos conceptos sean gravables en cabeza del socio o accionista si fueran distribuidas como dividendos, ya que no fueron gravadas en cabeza de la sociedad.

Modifíquese el artículo 124-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se modifica este artículo para efectos de que los pagos realizados a favor de jurisdicciones no cooperantes, o de baja o nula imposición y a entidades pertenecientes a regímenes tributarios preferenciales, solo sean deducibles en su totalidad cuando haya lugar a retención en la fuente y esta efectivamente se practique. Lo anterior, teniendo en cuenta que era necesario ajustar la terminología de paraísos fiscales, por jurisdicciones no cooperantes y, adicionalmente, se incluyen los regímenes especiales del exterior, teniendo en cuenta que esto podría derivar en una erosión de la base gravable.

De igual manera, se incluye dentro de las excepciones a este artículo, los pagos o abonos en cuenta que sean realizados con ocasión de operaciones financieras registradas ante el Banco de la República.

Modifíquese el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El arrendamiento financiero debe cumplir con el requisito de que en esencia económica cumpla con la definición de un contrato de arrendamiento financiero según lo establece la técnica contable. De igual manera, con el fin de hacer referencia a la contabilidad se establecen los indicios de manera taxativa en la norma tributaria.

Adicional a lo anterior, este artículo otorga el mismo tratamiento que se otorgaba previamente a los contratos de arrendamiento financiero; sin embargo, en esta nueva versión del artículo, se elimina el requerimiento de que el arrendador debe ser vigilado por la Superfinanciera. Esto, porque existen contratos que pueden no ser suscritos por una entidad con dichas características, pero la esencia del contrato corresponde a la de un contrato de arrendamiento financiero.

De igual manera, se incluye en el numeral primero de este artículo que el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe equivaler al menos al 75% del valor comercial del activo objeto del contrato, con el fin de establecer un límite para evitar un abuso de esta figura.

Modifíquese el artículo 128 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Bajo el artículo 128 propuesto se incluye el concepto de valor residual. Lo anterior, de conformidad con la técnica contable. Aparte de esta introducción a la legislación tributaria, no se modifican más conceptos.

Modifíquese el artículo 129 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Bajo el artículo 129 propuesto, se otorga una definición de obsolescencia de acuerdo con la técnica contable, teniendo en cuenta que esta es más acorde a la realidad económica.

En este sentido, la norma distingue entre obsolescencia parcial y completa. Bajo el término de obsolescencia parcial, donde el activo pierde solo parte de su valor, se establece que dicho monto será deducible en el momento de la enajenación.

En la baja por obsolescencia completa de los activos depreciables, se determina que será deducible el costo fiscal del bien, restándole las deducciones que se hayan tomado.

Modifíquese el artículo 131 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Para efectos de determinar la base de la depreciación, el artículo 131 propuesto determina que incluirá el valor del IVA pagado, siempre y cuando no se haya tomado como descontable. Si bien con anterioridad no podía ser parte de la base de depreciación si se había tomado como descontable, se ha incluido esta aclaración en el artículo para efectos de

evitar cualquier tipo de incertidumbre. Adicionalmente, se incluye el concepto de valor residual, el cual se deberá determinar de acuerdo con la técnica contable.

Modifíquese el artículo 134 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Si bien en ese artículo se determina que deberán utilizarse los métodos de depreciación establecidos en la técnica contable y, por ende, podría aplicarse la depreciación acelerada u otros métodos, bajo el artículo 137 se introduce la limitación de depreciación; dicha limitación establece un máximo porcentaje anual del valor del bien que podrá ser deducido como depreciación.

Modifíquese el artículo 135 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: De acuerdo con el artículo 135 propuesto, se incluyen los conceptos de propiedad, planta y equipo, los activos de inversión y los activos tangibles que se generen en la exploración y evaluación, como bienes depreciables. Lo anterior, para efectos de alinear la legislación tributaria con los marcos técnicos normativos contables. De igual manera, se excluyen de la depreciación: las materias primas, bienes en vía de producción e inventarios, y valores mobiliarios.

Modifíquese el artículo 137 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este es uno de los artículos cuyo efecto práctico es preservar la independencia de las normas contables de las normas tributarias. Así, el primer inciso del artículo establece que el valor a deducir de manera anual por concepto de depreciación será el menor entre aquel establecido de conformidad con la técnica contables y aquel determinado por el Gobierno Nacional.

Ahora bien, el parágrafo 1 del artículo que se viene comentando establece los límites mínimos y máximos que debe tener en cuenta el Gobierno Nacional al reglamentar la materia. Vale la pena tener presente que las tasas máximas (33%) y mínimas (4%) que se propone sean incluidas coinciden con las existentes, ya que en la actualidad, el reglamento fija la vida útil de los activos (5-Vehículos automotores y computadores-, 10-barcos, trenes, aviones, maquinaria, equipo y bienes muebles- y 20-inmuebles (incluidos los oleductos)- años; Ver: Decreto 3019 de 1989). Por último, en este parágrafo se establece una tasa residual del 5%.

El parágrafo 2 del artículo 137 propuesto define el concepto de vida útil como el período durante el cual se espera que el activo brinde beneficios económicos futuros. En vista de lo anterior, la depreciación contable no necesariamente coincidirá con la fiscal. Uno de los puntos que suscitó alguna inquietud en la preparación del presente artículo fue la forma en la que podía determinarse la vida útil de un activo. Para estos efectos, se optó por permitir un régimen probatorio flexible; en este orden de ideas, la vida útil se puede determinar a través de manuales, estudios técnicos, documentos emanados de expertos, entre otros.

El parágrafo 3 del artículo 137 del Estatuto Tributario tiene por objeto establecer el tratamiento tributario aplicable a la depreciación por componentes establecida en los nuevos marcos técnicos normativos. En esta línea, la propuesta que se somete a consideración del honorable Congreso de la República es limitar la deducción por depreciación por componentes al valor del bien en su totalidad. En este orden de ideas, la depreciación por componentes no podrá exceder la depreciación del conjunto del que hacen parte los componentes.

El parágrafo 4° del artículo 137 del Estatuto Tributario regula la forma en la que las diferencias entre las depreciaciones contables y fiscales deben ser tratadas. Así, cuando la depreciación fiscal sea inferior a la depreciación contable, se generará una diferencia temporaria. Estos valores se recuperan al término de la vida útil del activo teniendo en cuenta los mismos límites previstos en este artículo. En este sentido, podrán existir situaciones en las que se presente una deducción por depreciación aun cuando haya finalizado la vida útil del activo.

Modifíquese el artículo 140 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Bajo el Artículo 140 propuesto, la depreciación acelerada solo será admitida cuando la maquinaria se utilice en turnos de 16 horas o más. Lo anterior, para efectos de facilitar la administración de depreciaciones aceleradas que se puedan presentar.

Modifíquese el artículo 142 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 74-1 del Estatuto Tributario, el artículo 142 propuesto pretende determinar el momento de la deducción de inversiones. En este sentido, el artículo establece 3 numerales que determinan las reglas para la deducción de

Modifíquese el artículo 143 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: De acuerdo con el artículo 143 propuesto, se permite la amortización de inversiones en activos intangibles que se hayan realizado en aras de desarrollar el negocio o actividad económica. De igual manera, se requiere que dichos intangibles sean susceptibles de demerito y que deban reconocerse como activos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables. Para estos efectos, se establece que el costo fiscal de los activos será la base de amortización y dicha amortización no podrá exceder de una alícuota de 20% anual del costo fiscal.

Con respecto al parágrafo de este artículo, se establecen tres requisitos para efectos de que el intangible sea amortizable: a) vida útil definida; b) sea identificable y se pueda medir con fiabilidad; c) ha generado un cabeza del enajenante un ingreso gravado en Colombia a precios de mercado o también se permitirá la amortización, si el enajenante del intangible es un tercero independiente del exterior. Para estos efectos, es necesario cumplir con los tres requisitos mencionados con anterioridad, para que el intangible sea amortizable. Esto, en aras de atacar la evasión que se presenta mediante la enajenación de estos activos. Adicionalmente, esta norma evita la amortización de activos donde no se pueda determinar el valor con fiabilidad y no tenga una vida útil definida.

El parágrafo segundo pretende evitar la enajenación de intangibles entre partes relacionadas, ya que este tipo de transacciones pretenden trasladar el gasto por amortización de intangibles a partes relacionadas que tienen grandes utilidades, lo cual termina en una erosión de la base gravable en Colombia.

Bajo el parágrafo 3° se prohíbe la amortización de plusvalías, créditos mercantiles, fondos de comercio, etc., que se hayan generado. Lo anterior, teniendo en cuenta que este tipo de prácticas se han venido utilizando para erosionar la base gravable y, adicionalmente, la determinación de la vida útil de este tipo de intangible no es posible de determinar con fiabilidad.

El parágrafo cuarto permite la deducción del valor residual del intangible cuando la sociedad propietaria de dicho intangible, se liquide.

El parágrafo quinto determina que para los casos que no se reglen en dicho artículo se permitirá la amortización del intangible en línea recta, sin exceder la alícuota del 20% anual del valor del costo fiscal. Adicionalmente, se determina el tratamiento aplicable a los gastos por amortización que hayan excedido del límite del 20% anual del valor del costo fiscal del activo.

Modifíquese el artículo 143-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La actividad minera siempre ha sido objeto principal del Estado, debido a la necesidad de obtener de su explotación los productos, renta y recursos fiscales provenientes de los impuestos. Es por esto que se le da un tratamiento que si bien sigue los lineamientos del sistema tributario general, contiene disposiciones especiales y específicas de este sector económico. La norma contempla las actividades que se clasifican en petróleos, minas y gases. El presente artículo regula la deducción por amortización en la explotación de minas, petróleo y gas, en la cual se busca la capitalización de costos y gastos para su posterior amortización, dentro de los cuales se incluyen, los costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros recursos naturales no renovables. La forma de amortización deberá hacerse con base en el sistema de unidades de producción, en razón a que esta técnica permite reconocer la deducción con base en las reservas probadas y las producidas en el año gravable. A su vez, está correlacionada a la generación del ingreso. Adicionalmente, y teniendo en cuenta que las reservas probadas pueden variar, se estableció un límite del 20% de la reserva probada inicialmente. En los casos en que las inversiones resulten infructuosas, el valor puede ser amortizado en el año que se determine y compruebe tal situación o a más tardar dentro de los dos años siguientes. A los gastos incurridos en las etapas de desarrollo y explotación se les darán el tratamiento que corresponda según su naturaleza.

Modifíquese el artículo 145 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Como regla general los deterioros de los activos no son deducibles al menos que se realicen de acuerdo con el Estatuto Tributario. La modificación a este artículo introduce el concepto de deterioro de cartera de dudoso o difícil cobro, concepto que trae la técnica contable, por lo tanto se actualiza el concepto de provisión. Se seguirá el mismo tratamiento al aceptar como deducción las cantidades razonables establecidas en el Decreto 187 de 1975. La deducción de deudas de dudoso o difícil cobro es procedente siempre y cuando cumpla con las siguientes características: a) el contribuyente deberá ser obligado a llevar contabilidad; b) el deterioro de cartera de dudoso o difícil cobro se debe fijar en cantidades razonables fijadas por reglamento; c) las deudas deben haberse originado en operaciones productoras de renta; d) deben corresponder a cartera vencida; y f) no se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa. Como excepción a la regla general, las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera podrán deducirse el 100 por ciento de las provisiones de cartera de créditos, de coeficiente de riesgo, sobre bienes recibidos en dación en pago, y la de contratos de *leasing* que deban realizarse conforme a las normas vigentes siempre y cuando no excedan de los límites establecidos por la ley y la regulación prudencial respecto de las entidades sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia; o cuando sean voluntarias, incluso si media una sugerencia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Modifíquese los incisos primero y último del artículo 147 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así: El presente artículo regula la compensación de pérdidas fiscales, el cual ofrecía la posibilidad de los contribuyentes de compensar las pérdidas fiscales con rentas liquidas obtenidas en los periodos fiscales futuros sin limitación en el monto que se puede compensar en cada periodo ni limitación en el tiempo. En cierta forma, este beneficio ayuda aliviar y compensar la tributación que el contribuyente debe hacer cuando obtiene perdidas, puesto que en dicha situación igual tendría que pagar impuesto sobre renta presuntiva, es por esto que se permite compensar pérdidas en periodos futuros. Con el propósito de evitar que las pérdidas se arrastren indefinidamente en el tiempo aun cuando el contribuyente genere utilidades, se modifica el inciso primero al limitar la compensación a ocho años, logrando acercarse a la realidad económica del contribuyente y permitiendo ajustar los procesos de fiscalización a la firmeza de las declaraciones. Se modifica el término de firmeza de las declaraciones de renta y correcciones en el cual se determinan las pérdidas fiscales a 8 años.

Modifíquese el artículo 154 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se elimina la no deducibilidad de las pérdidas por enajenaciones de bonos de financiamiento, incluida por el artículo 3° de la Ley 50 de 1984, por la perdida en la enajenación de Plusvalía. El concepto de plusvalía hace referencia a cuando un activo no sea identificable en cuanto no sea separable de otros activos, se reconocerá como intangible en la medida que sea producto de una adquisición de negocios. La plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo intangible que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos que, pueden o no estar identificados individualmente y reconocidos de forma separada. El objetivo de este artículo es evitar que se venda, de manera separada, la plusvalía porque la misma es a razón del negocio; por eso si se vende de forma se parada, no se permite ninguna deducción, pero si se acepta cuando se vende todo el negocio que da origen a la plusvalía.

Modifíquese el artículo 158-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El artículo propone una deducción por inversiones en investigación, desarrollo tecnológico e innovación del 100%, adicional al descuento propuesto en el artículo 256. En esta medida, se deja el artículo para aclarar que esta deducción es procedente, independientemente del descuento.

Modifíquese el artículo 159 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La modificación de este artículo tiene el propósito de armonizarlo con el artículo 143-1 de este proyecto que establece la amortización de las inversiones realizadas en la etapa de evaluación y exploración en las áreas de minas, petróleo y gas.

Modifíquese el artículo 176 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo tiene como finalidad evitar que los contribuyentes se lleven como

deducción o como costos, aquellos gastos o costos que se encuentren restringidos en el Estatuto Tributario, lo cual es una práctica que venían realizando los contribuyentes y no existía norma expresa que lo prohibiera.

Modifíquese el parágrafo del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El parágrafo establece la regla a seguir en el evento en que no sea posible asociar directamente los costos y gastos a una renta gravada, exenta o a un ingreso no constitutivo de renta. La regla a seguir en estos casos, consiste en tomar el costo o gasto no posible de atribuir directamente y distribuirlo proporcionalmente a cada una de las rentas o ingresos. En el evento que la deducción de los costos y gastos de las rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional genere pérdidas fiscales, éstas no serán susceptibles de ser compensadas en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario.

Ejemplo: Ingresos = 100

Costos totales = 115

Discriminados así:

– Costos directos: 45

15 de Renta exenta, 15 de INRGO y

15 de Ingresos Gravados.

– Costos no posibles asociar directamente: 70

Aplicando la proporcionalidad de los costos o gastos no posibles asociar, los costos y gastos atribuibles a la Renta Exenta, a los Ingresos no Constitutivos de Renta ni Ganancia ocasional y a los Ingresos Gravados son los señalados en la tabla así:

70*0.30 = 21

70*0.40= 28

70*0.30= 21

		Renta exenta	Ingresos no Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional	Ingresos Gravados
Ingresos	100	30	40	30
Costos y gastos atribuibles directamente a cada ingreso	45	15 (Sí se pueden deducir)	15 (no se puede deducir)	15 (Sí se puede deducir)
Costos y gastos no posibles imputar a un ingreso determinado	70	21 (Sí se puede deducir)	28 (No se puede deducir)	21 (Sí se puede deducir)
Total costos y gastos	115			
Pérdida Fiscal	15	-6 (No se puede compensar)	-3 (No se puede compensar)	-6 Compensable

En todo caso, los costos y gastos asociados a las rentas exentas no podrán superar el 100% del ingreso. En este ejemplo las pérdidas fiscales originadas en la renta exenta (-6) y en los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (-3) no son susceptibles de compensarse.

Adiciónese un parágrafo al artículo 177-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se adiciona este parágrafo con el fin de hacer extensivo la limitación del costo o gasto a los contribuyentes responsables del Impuesto Nacional al Consumo. Actualmente, esta limitación aplica exclusivamente para las operaciones gravadas con IVA. Así mismo se deroga la expresión "y arrendadores" del segundo inciso del literal c) de este artículo.

Modifíquese el artículo 188 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La modificación de este artículo solo es respecto al porcentaje de la Renta Presuntiva. Anteriormente esta correspondía el 3% y con esta modificación se aumenta al 4%, atendiendo la recomendación presentada por la Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad tributaria.

Adiciónese el literal g) al artículo 189 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En la medida en que los clubes sociales y deportivos salen del Régimen Tributario Especial y pasan a ser contribuyentes del Régimen Ordinario del impuesto sobre la renta, se reconoce que, en el caso en el que los clubes sociales y deportivos deban declarar por renta presuntiva, el valor patrimonial neto de los bienes destinados exclusivamente a actividades deportivas es excluido del cálculo de la misma para estos contribuyentes.

Modifíquese el artículo 200 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Esta modificación recoge el régimen aplicable a los contratos por servicios de construcción, anteriormente incluido dentro de los denominados contratos autónomos que estaban regulados en los artículos 200 al 202. Se busca regular la determinación de la renta líquida cuando se construye una obra y el constructor es un prestador de servicios. Anteriormente existían dos sistemas para determinar la renta líquida. Con esta modificación, solo se permite determinar la renta líquida gravable por el método de grado de realización del ingreso, el cual corresponde al establecido en el numeral 1 del artículo 201. Este método se alinea a la técnica contable. Por lo anterior, se derogan los artículos 201 y 202, pues los mismos se encuentran recogidos dentro de la modificación del artículo 200. Cuando el contribuyente construye un bien para la venta o su uso, no aplica esta norma, sino las reglas de capitalización de inventarios o activos fijos.

Adiciónese al artículo 207-2 del Estatuto Tributario los siguientes parágrafos, los cuales quedarán así: Los parágrafos que se adicionan tienen como finalidad precisar el deber que tienen los contribuyentes que hayan accedido a las rentas exentas definidas en este artículo, de liquidarse un impuesto de renta del 9% sobre las mismas, con el fin acceder a la exoneración de aportes establecido en el artículo 25 de lay 1607 de 2012, recogido en el artículo 114-1 del E.T. Al respecto, referirse a la exposición de motivos.

Adiciónese el artículo 235-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se adiciona este artículo con el fin de señalar taxativamente la totalidad de ren-

tas exentas que a partir del año gravable 2018 aplicarán a las personas jurídicas, para efectos del impuesto sobre la renta.

Modifíquese el artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Uno de los propósitos de esta reforma es unificar el impuesto de renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, el cual quedará como un solo impuesto a una tarifa del 32% a partir del año gravable 2019. Por lo años gravables 2017 y 2018 la misma quedará en el 34% y 33% respectivamente.

Estas tarifas responden a las recomendaciones presentadas por la Comisión de Expertos para la equidad y la competitividad tributaria, que señaló que la misma debería oscilar entre el 30% y 35%. En el parágrafo 3° se traslada la sobretasa del impuesto sobre la Renta CREE establecida en el artículo 22 de la Ley 1739 de 2014, pero a unas tarifas del 5% y 3% para los años 2017 y 2018 respectivamente. Así mismo, se establece un parágrafo para aquellos contribuyentes acogidos al beneficio establecido en la Ley 1429 de 2010, los cuales deberán liquidar una tarifa del 9% de impuesto sobre la renta, que corresponde a la tarifa prevista en el Impuesto sobre la renta CREE, que actualmente están pagando, con el fin que accedan al beneficio de exoneración de aportes recogido en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

Se incluye otro parágrafo, el cual establece el tratamiento aplicable a las empresas editoriales constituidas en Colombia. Bajo dicho parágrafo, las empresas editoriales que tengan una base gravable del impuesto sobre la renta inferior a 33.610 UVT (i.e. 1.000.000.000), la tarifa aplicable será del 9% y cuando tengan una base gravable superior a este número de UVT, estarán gravadas a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios. De igual manera, vale la pena aclarar que dichas empresas estarán sometidas a la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios.

Modifíquese el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Con este artículo se modifica la tarifa del Impuesto sobre la renta para los usuarios de zonas francas. La tarifa es la señalada en el artículo 240 del Estatuto Tributario, reducida en 10 puntos porcentuales. Anteriormente esta tarifa era del 15%, un valor fijo y con esta modificación la misma se aumenta en el 24% y 23% para el año 2017 y 2018 respectivamente. Para los siguientes años gravables, la tarifa del Impuesto sobre la renta y complementarios corresponderá al 22%, teniendo en cuenta que la tarifa general será del 32%. Así mismo, cualquier modificación que en un futuro se introduzca a la tarifa general del Impuesto sobre la renta, la misma se verá reflejada en la tarifa de los usuarios de zonas francas, al estar referenciada a ella. La razón de esta modificación tiene como objetivo unificar el régimen para los usuarios de zonas francas que a la fecha estaban divididos en 2 grupos: Antes de la Ley 1607 de 2012, quienes no pagaban el Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE y debían realizar los aportes parafiscales y después de la Ley 1607 de 2012, quienes si pagaban CREE y estaban exonerados de los parafiscales. Con esta reforma, todos los usuarios de zonas francas quedan sometidos, para efectos del impuesto sobre la renta, a la tarifa general, menos 10 puntos porcentuales y están exonerados de pagar los aportes parafiscales.

Adiciónese el artículo 243 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: El propósito de la adición de este artículo es establecer la destinación específica de los nueve (9) puntos porcentuales del impuesto sobre la renta que reemplazaría el impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Esta destinación específica es la misma que establecía en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 17 de la Ley 1753 de 2015.

Adiciónese el artículo 255 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: La adición de este artículo tiene el propósito de racionalizar el beneficio tributario que actualmente tienen los contribuyentes que realicen inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente establecido en el artículo 158-2. Actualmente estos contribuyentes pueden deducir, el valor total de las inversiones realizadas con este propósito y las mismas no podían exceder del 20% de la renta líquida, antes de restar el valor de la inversión. Con esta modificación, el beneficio pasa a ser un descuento sobre el impuesto de renta determinado, y se limita el valor de ese descuento a un 20% del valor de las inversiones realizadas. Por lo anterior, se deroga el artículo 158-2, y lo allí dispuesto se reemplaza íntegramente con lo establecido en este nuevo artículo.

Modifíquese el artículo 256 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Este nuevo artículo modifica y racionaliza el beneficio establecido en el artículo 158-1 del Estatuto Tributario relacionado con las inversiones realizadas en proyectos calificados como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, de acuerdo con los criterios y condiciones definidas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, mediante un documento CONPES. Actualmente el beneficio tributario consiste en una sobre deducción del 175% del valor invertido. Con esta modificación, el beneficio pasa a ser un descuento sobre el impuesto de renta determinado y limitado al 20% del valor de las inversiones realizadas. Adicionalmente se permite deducir las inversiones realizadas de conformidad con lo previsto en el artículo 142 del Estatuto Tributario del proyecto, lo cual era prohibida. Lo anterior, con el fin de incentivar la inversión en este segmento. Teniendo en cuenta esta nueva regulación, se deroga lo dispuesto en el 158-1 del Estatuto Tributario.

Modifíquese el artículo 257 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La modificación propuesta al artículo 257 del Estatuto Tributario incorpora parte de la Propuesta 6 de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria incluida en la Sección III del Capítulo I. En efecto, la modificación propuesta incorpora los siguientes cambios:

1. Todas las donaciones a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido admitidas al régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios, y a las entidades previstas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, reciben el mismo tratamiento.

2. Las donaciones no serán tomadas como deducción para efectos del IRC.

3. El 20% del valor donado a una de las entidades mencionadas en el numeral 1 de conformidad con la propuesta, dará lugar a un descuento equivalente al 20% del valor donado en el año o período gravable.

Modifíquese el artículo 258 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo es uno de los que mayor relevancia tiene en el marco de la actual reforma tributaria pues es el que se encarga de racionalizar los beneficios tributarios y hacerlos visibles. En línea con lo propuesto este artículo establece que los descuentos de que tratan los artículos 253 (reforestación), 255 (inversiones realizadas en control y mejoramiento del medio ambiente), 256 (inversiones en investigación, innovación y desarrollo y donaciones a ciertos programas creados por las instituciones de educación superior, aprobados por el MEN) y 257 (donaciones a ESAL y entidades contempladas en los artículos 22 y 23 del ET) tomados en su conjunto no pueden exceder el 20% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año o período gravable. Ahora bien, en el caso de los valores a descontar sean superiores, el artículo propuesto contempla la posibilidad de que dicho valor en exceso sea descontado en los dos años gravables siguientes. Es importante mencionar que ese tratamiento no es aplicable al caso del descuento por donaciones.

Modifíquese el numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo tiene por objeto modificar el alcance del método del precio comparable no controlado en materia de precios de transferencia y establecer con total claridad que su aplicación se prefiere en los casos previstos en el numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario. En lo referente al análisis de operaciones de materias primas y/o productos básicos ("*commodities*") se toma en consideración el resultado de la Acción 10 del proyecto BEPS en el cual Colombia tuvo participación activa como asociado de este proyecto. En este sentido, en dos operaciones en particular se define la forma en la que el precio comparable debe ser aplicado. Así:

1. Cuando la operación que se esté analizando involucre la adquisición de activos corporales usados, la aplicación del método comparable no controlado, será mediante la presentación de la factura de adquisición del activo nuevo al momento de su compra menos la depreciación desde la adquisición del activo de conformidad con los nuevos marcos técnicos normativos contables.

2. Cuando se trate de operaciones de materias primas y/o productos básicos ("*commodities*") se establece:

a) Que el método del precio comparable no controlado es el método más apropiado para establecer el precio de plena competencia en estas operaciones;

b) Los precios de cotización ("*quoted prices*") pueden ser empleados como referencia de un precio comparable no controlado. Ahora bien, lo anterior no impide la posibilidad de efectuar ajustes razonables a dichos precios;

c) Uno de los factores relevantes para identificar el precio comparable no controlado a través de los precios de cotización es la fecha de cotización. En este orden de ideas, se exige que el contribuyente al dar aplicación preferente a este método demuestre que la fecha de cotización tomada coincida con aquella fijada en el contrato el cual debe estar debidamente registrado en los términos que establezca el Gobierno nacional. La idea detrás de esta nueva exigencia, es disminuir los incentivos para que el contribuyente modifique la fecha de celebración de los contratos;

d) En todo caso, si el contribuyente falla en su deber de probar que la fecha de cotización coincide con la fecha en la que las partes vinculadas fijaron el precio o la fecha en la que las partes fijaron el precio es inconsistente frente al comportamiento real de las partes, la UAE DIAN podrá determinar una fecha de cotización que sea acorde con los hechos y circunstancias del caso y con lo que partes independientes habrían pactado. Para tales efectos, la UAE DIAN deberá tener en cuenta la evidencia que tenga disponible como por ejemplo, fecha de embarque registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente dependiendo de los medios de transporte.

Modifíquese el artículo 260-5 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo tiene por objeto adaptar el alcance de la documentación comprobatoria de precios de transferencia alineándola a los nuevos estándares internacionales establecidos en el resultado de la Acción 13 del proyecto BEPS en el cual Colombia tuvo participación activa como asociado de este proyecto y en el que se estableció un enfoque estandarizado en tres niveles de la documentación sobre precios de transferencia. En este sentido, esta modificación incluye los nuevos informes que harán parte de la documentación comprobatoria (Informe Maestro e Informe País por País) y define quienes serán los obligados a la presentación de los mismos, así:

1. Informe Maestro: este informe requiere que las empresas multinacionales proporcionen a las administraciones tributarias información de alto nivel que permitirá, en particular a la UAE DIAN, conocer acerca de sus operaciones empresariales mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia para el correcto entendimiento de la cadena de valor a nivel global y la participación de la parte colombiana en la misma. Este informe deberán presentarlo los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a sesenta y un mil (61.000) UVT, que celebren operaciones con vinculados conforme a lo establecido en los artículos 260-1 y 260-2 de este Estatuto.

2. Informe País por País: las grandes empresas multinacionales tendrán que presentar el informe país por país, a través del cual se declarará anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan la cuantía de los ingresos, las utilidades antes del impuesto sobre la renta, impuesto sobre la renta pagado y devengado, así como número de trabajadores, capital declarado, utilidades no distribuidas y activos tangibles. Los informes país por país deben presentarse en la jurisdicción de la sociedad matriz, aunque se compartirán de manera automática a través de intercambios de información intergubernamentales.

A partir de este informe, la UAE DIAN dispondrá de una fotografía global que indicará dónde se declaran las utilidades del Grupo, los impuestos y las actividades económicas que desarrolla. Igualmente tendrá la posibilidad de usar dicha información para realizar el proceso de evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia y de otras prácticas BEPS, de manera tal que se puedan destinar los recursos de fiscalización donde puedan ser más efectivos. En Colombia estarán

obligados a presentar el informe país por país los siguientes contribuyentes:

a) Entidades controlantes de Grupos Multinacionales, entendiéndose como tales aquellos que reúnan los siguientes requisitos:

i. Sean 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.

v. Hayan obtenido en el año o periodo gravable inmediatamente anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a ochenta y un millones (81.000.000) UVT;

b) Sean entidades residentes en el territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la entidad controladora del grupo multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar el informe país por país a que se refiere el presente artículo.

En su conjunto, estos tres informes harán que los contribuyentes articulen una postura coherente en materia de precios de transferencia, ofreciendo a las administraciones tributarias información útil para evaluar los riesgos de los precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de fiscalización y, en caso de apertura de un procedimiento de auditoría, dicha información será esencial tanto para iniciar como para orientar dicho procedimiento. Las empresas multinacionales verán reducidos sus costos de cumplimiento como consecuencia de la adopción por parte de los países de un régimen uniforme de documentación sobre precios de transferencia y del intercambio automático del informe país por país entre las administraciones tributarias, haciendo innecesaria su presentación en múltiples jurisdicciones.

Modifíquese el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En este artículo se modifica el título del artículo para efectos de actualizar el término de paraísos fiscales a jurisdicciones no cooperantes y de baja o nula imposición, de acuerdo con los estándares internacionales. De igual manera, se incluye dentro de los criterios que dan lugar a la declaración de una jurisdicción como no cooperante, de baja o nula imposición, los criterios internacionalmente aceptados.

Adicional a lo anterior se incluyen los regímenes tributarios preferenciales, los cuáles son determinados con base en criterios específicos. De igual manera, el Gobierno nacional podrá listar los regímenes que tengan un determinado régimen preferencial. La inclusión de regímenes especiales surge de la necesidad de evitar transacciones que puedan derivar en una erosión de la base gravable en Colombia. La modificación del parágrafo 3 del artículo 260-7 del Estatuto Tributario tiene por objeto aclarar que en el caso de operaciones que resulten en pagos a favor de personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición, solo en el evento en que sean vinculados conforme a lo establecido en el artículo 260-1 de este Estatuto deberán cumplir con la obligación de documentar y demostrar el detalle de las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por la persona o empresa ubicada, residente o domiciliada en la jurisdicción no cooperante de nula o baja imposición para la realización de las actividades que generaron los mencionados pagos, so pena de que, dichos pagos sean tratados como no deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios.

Lo anterior, bajo el entendido de que en el caso de no existir vinculación no será posible para el contribuyente en Colombia tener acceso a la información exigida en este parágrafo. Esto no exime al contribuyente de la obligación de presentar la documentación comprobatoria establecida en el artículo 260-5 del Estatuto Tributario.

La inclusión del parágrafo 4° establece que el tratamiento para regímenes preferenciales, será el mismo aplicable a jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición.

Modifíquese el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El objeto detrás de este artículo es precisar con total claridad cuáles son las únicas presunciones y deducciones que están previstas en el Estatuto Tributario que se levantan cuando el contribuyente se somete al régimen de precios de transferencia, prepara y conserva la documentación comprobatoria y los soportes correspondientes. Así, se establece un listado taxativo. En este orden de ideas, al contribuyente que se somete al régimen de precios de transferencia y cumple con las obligaciones allí previstas, no le son aplicables las disposiciones de los siguientes artículos: 35 (intereses presuntivos), 90 (utilidad en la enajenación de activos), 124-1 (otros pagos no deducibles), 124-2 (pagos a jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición o a entidades de regímenes tributarios preferenciales), 151 (pérdidas en la enajenación de activos a vinculados económicos), 152 (pérdidas por enajenación de activos de sociedades a socios) y los numerales 2 y 3 del artículo 312 (algunas pérdidas ocasionales).

Especial atención merece la adición a este listado del artículo 124-2 del Estatuto Tributario con el fin de modificar la situación actual relacionada con los pagos a los antes denominados paraísos fiscales. Lo anterior, para establecer que la restricción se levanta cuando el contribuyente cumple con el régimen de precios de transferencia.

Modifíquese el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En cuanto a la documentación comprobatoria, este artículo tiene por objeto modificar el alcance del régimen sancionatorio para las infracciones que presente el contribuyente en lo referente a las obligaciones establecidas en el artículo 260-5 del Estatuto Tributario, así:

a) Sanción de extemporaneidad establecida en el numeral 1 del Literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario: la modificación de esta sanción obedece a la necesidad de aplicar una sanción que cumpla con los principios de proporcionalidad, gradualidad y equidad tributaria, ya que como está actualmente definida se fija una misma sanción para todos los casos sin estar ligada a los montos de operación documentados por cada contribuyente;

b) Sanciones por inconsistencias y omisiones: modifica los numerales 2, 4 y 5 del Literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario. La modificación de estas sanciones obedece a la necesidad de aclarar la determinación de la base sobre la cual recae la sanción bajo el principio de gradualidad establecido en el numeral 5 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. De esta forma se busca aclarar que la sanción recae solo sobre la parte inconsistente u omitida;

c) Sanción por no presentar documentación comprobatoria: se adiciona esta sanción mediante la modificación del numeral 3 del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que en la modificación al régimen sancionatorio para precios de transferencia realizada mediante la Ley 1607 de 2012, esta infracción no fue incluida y para la UAE DIAN la documentación comprobatoria es vital en el proceso de fiscalización y control de precios de transferencia. Igualmente, con la adición de esta sanción se señala el término de prescripción de 5 años para imponer la sanción pecuniaria por no presentar documentación comprobatoria de conformidad con el término de prescripción señalado en el artículo 638 del Estatuto Tributario;

d) Sanción reducida en relación con la documentación comprobatoria: esta sanción queda contemplada en el numeral 6 del Literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, antes numeral 5 de este mismo artículo. Esto debido a la adición de la sanción por no presentar documentación que queda establecida en el numeral 3;

e) Sanción por corrección de la documentación comprobatoria: esta sanción queda contemplada en el numeral 7 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, antes numeral 6 de este mismo artículo. Esto debido a la adición de la sanción por no presentar documentación que queda establecida en el numeral 3. La modificación de esta sanción tiene como objeto adicionar un nuevo inciso primero en el que se señala una sanción por corrección del uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones corregidas para los casos en que el contribuyente corrija en su documentación comprobatoria: i) el precio o margen de utilidad; ii) los métodos para determinar el precio o margen de utilidad; iii) el análisis de comparabilidad, o iv) el rango. Esta adición obedece a que esta infracción no fue incluida en la Ley 1607 de 2012 y para la UAE DIAN la veracidad de la esta parte de la información en la documentación comprobatoria es vital en el proceso de análisis y control del cumplimiento del principio de plena competencia en precios de transferencia.

En este numeral se adiciona un inciso cuarto en el que se señala que en ningún caso la documentación comprobatoria podrá ser modificada por el contribuyente con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión o la resolución sanción. Lo anterior con el objeto de prevenir un desgaste administrativo y de recursos del Estado importante para la UAE DIAN, ya que en el evento en que el contribuyente en la última etapa de la vía gubernativa o en tribunales modifique de manera sustancial su análisis de precios de transferencia mediante la presentación de una corrección a la documentación comprobatoria con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión o la resolución sanción, implica la realización de un nuevo análisis completamente diferente al determinado previamente en los procesos de fiscalización y liquidación.

Con respecto a la declaración informativa, este artículo tiene por objeto modificar el alcance del régimen sancionatorio para las infracciones que presente el contribuyente en lo referente a las obligaciones establecidas en el artículo 260-9 del Estatuto Tributario, así:

a) Sanción de extemporaneidad establecida en el numeral 1 del Literal B del artículo 260-11 del Estatuto Tributario: la modificación de esta sanción obedece a la necesidad de aplicar una sanción que cumpla con los principios de proporcionalidad, gradualidad y equidad tributaria ya que como está actualmente definida se fija una misma sanción para todos los casos sin estar ligada a los montos de operación documentados por cada contribuyente;

b) Sanciones por inconsistencias y omisiones: modifica los numerales 2, 3 y 4 del Literal B del artículo 260-11 del Estatuto Tributario. La modificación de estas sanciones obedece a la necesidad de aclarar la determinación de la base sobre, la cual recae la sanción bajo el principio de gradualidad establecido en el numeral 5 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. De esta forma se busca aclarar que la sanción recae solo sobre la parte inconsistente u omitida;

c) Sanción reducida en relación con la declaración informativa: modifica el numeral 6 del literal B del artículo 260-11 del Estatuto Tributario. La modificación del inciso primero de este numeral tiene como objeto otorgar una reducción del 50% de las sanciones contempladas en los numerales 2, 3 y 4 del Literal B del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, a los contribuyentes que de manera voluntaria subsanen sus inconsistencias mediante la corrección de sus declaraciones. Lo anterior en atención a los principios preceptuados en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

La modificación del parágrafo 1 del artículo 260-11 del Estatuto Tributario tiene por objeto corregir la referencia al artículo del Estatuto Tributario por el cual cuando el contribuyente no liquide las sanciones a que haya lugar o las liquide incorrectamente, la Administración Tributaria las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%), que para el caso es el artículo 701 del Estatuto Tributario y no el artículo 646 ibídem como quedó señalado con la modificación introducida mediante la Ley 1607 de 2012.

Igualmente, mediante la modificación de este parágrafo se aclara que la sanción contemplada en el artículo 701 del Estatuto Tributario solo recae para los casos señalados en el Literal B del artículo 260-11 del Estatuto Tributario.

Modifíquese el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo tiene por objeto aclarar el procedimiento para adelantar los procesos de acuerdos anticipados de precios de transferencia previstos en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario. Las modificaciones planteadas en este artículo son:

a) Se modifica el inciso tercero aclarando que el *plazo máximo de nueve (9) meses contados a partir de la presentación de la solicitud de acuerdos unilaterales, para efectuar los análisis pertinentes, solicitar y recibir modificaciones y aclaraciones* se refiere a la aceptación o rechazo de la solicitud para iniciar el proceso y no para suscribir el acuerdo;

b) Se modifica el inciso cuarto aclarando que el contribuyente podrá solicitar la modificación del acuerdo con posterioridad a la suscripción del mismo;

c) Se adiciona un inciso noveno, en el que se establece que contra los actos que se profieran durante las etapas previas a la suscripción del acuerdo o durante el proceso de análisis de la solicitud de modificación de un acuerdo, no procederá recurso alguno. Esto teniendo en cuenta que el programa de acuerdos anticipados de precios, obedece a un proceso amistoso en el que se puede lograr o no un acuerdo en materia de precios de transferencia, por lo cual se considera que los actos (oficios, comunicados, etc.), que profiera la UAE DIAN durante las etapas de solicitud, análisis y negociación, no deberían provocar el inicio de una etapa de discusión que genere desgaste administrativo y de recursos para la UAE DIAN teniendo en cuenta la esencia de este programa. Por lo anterior, igualmente se modifica el inciso décimo del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, aclarando que los recursos solo procederán en los casos de cancelación o revocación de un acuerdo anticipado de precios por parte de la UAE DIAN.

Adiciónese un parágrafo al artículo 261 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El parágrafo que se pretende adicionar al artículo 261 del Estatuto Tributario tiene por objeto adoptar una definición precisa del concepto de activos. Para el efecto, se dice que un activo es un recurso controlado por la entidad resultado de eventos pasados y de los cuales se espera fluyan beneficios económicos hacia la sociedad. Esta definición coincide con aquella prevista en los nuevos marcos técnicos normativos contables. Adicionalmente, en línea con el principio que orienta esta reforma de no conceder efectos fiscales a fenómenos que no han generado verdadera capacidad contributiva, se establece que no integran el patrimonio bruto del contribuyente los activos contingentes clasificados como tales de conformidad con la técnica contable, tampoco el activo por impuesto diferido, ni las operaciones de cobertura y de derivados por los ajustes de medición a valor razonable.

Modifíquese el artículo 267 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Este artículo es fiel reflejo de uno de los fundamentos de esta reforma tributaria; aquel que busca no gravar aquellas situaciones que aunque reconocidas contablemente, para efectos fiscales no surten efectos sino al momento que determine el Estatuto Tributario. En este sentido, la regla general para determinado el valor patrimonial de los bienes o derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o período gravable, estará constituido por su precio de costo de acuerdo con lo señalado en el Título I del Libro I del Estatuto Tributario. Es importante tener presente que los artículos siguientes pueden señalar reglas particulares para cierto tipo de activos.

Modifíquese el artículo 267-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Para efectos de determinar el valor de los bienes adquiridos por leasing, se deberá aplicar el tratamiento otorgado por el artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Modifíquese el artículo 269 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En igual sentido que sucede con el artículo 285 de la propuesta de modificación de estos artículos reflejan las modificaciones asociadas a la diferencia en cambio.

Bajo esta regla, y para efectos patrimoniales, el reconocimiento de la diferencia en cambio queda enervado para asuntos fiscales, por consiguiente las fluctuaciones asociadas a los fenómenos de la devaluación y revaluación ya no tendrán incidencia en la determinación del valor patrimonial de los activos adquiridos en moneda extranjera.

Por lo tanto, el valor patrimonial (en lo que respecta a los activos) será el valor estimado a su valor inicial aplicando para ello la tasa representativa de ese momento, descontando de aquel concepto los abonos que se realizan sobre el activo, reconocidos no del abono sino del momento del reconocimiento inicial.

Modifíquese el artículo 271-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En línea con la modificación del artículo 102 del Estatuto Tributario, el valor patrimonial será la regla establecida en ese artículo.

Se incluye que para efectos de la determinación del valor patrimonial de los derechos fiduciarios para el fideicomitente, atendiendo el principio de transparencia, el cual será el valor de la participación que este tiene al cierre del ejercicio o la fecha de la presentación de la declaración.

Modifíquese el artículo 279 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se ajusta el lenguaje de la disposición en aras de incluir el tratamiento patrimonial de una serie de incorporales que por efectos de la nueva regulación hace necesario el ajuste de la disposición.

Se incluye así las cosas el tratamiento patrimonial de los bienes incorporales, tales como, la plusvalía prevista en el tratamiento de los intangibles por efectos de una combinación de negocios, o inversiones adquiridas a cualquier título en los términos previsto a lo largo de este Estatuto.

Modifíquese el artículo 283 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La modificación del artículo incluye la introducción de la definición de lo que se entiende por deuda para efectos patrimoniales y elimina algunos requisitos que en la práctica no tiene efectos.

Modifíquese el artículo 285 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En la misma línea con lo que sucede con los activos expresados en moneda extranjera, esta disposición busca enervar los efectos de la diferencia en cambio.

Modifíquese el artículo 286 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La modificación del artículo conlleva en primera instancia y de manera concordante la modificación del régimen de venta a plazos y el tratamiento patrimonial en este tipo de operaciones.

Se establece de manera expresa que las provisiones y pasivos contingentes denominados de esta manera en la técnica contable, y entendiendo por estos aquellos supuestos que si bien pueden entenderse como deuda, bajo la definición general, son inciertos o generan incertidumbre respecto de su reconocimiento.

Bajo la misma lógica, se considera que tampoco son deudas los pasivos laborales cuando no ha nacido el derecho a hacerlo exigible, salvo los asuntos pensionales que están reconocidos de manera expresa en el Estatuto Tributario.

Respecto del tratamiento de los pasivos por impuestos diferidos, entendiendo por este aquel que surge por el reconocimiento de diferencias temporarias imponibles, no se reconoce como una deuda para efectos patrimoniales, bajo el entendido en que es un gasto de impuesto que se reflejara en el momento en el que se revierte dicha diferencia imponible.

Finalmente, frente a las operaciones de cobertura o derivados la medición a valor razonable que genere obligaciones -deudas-, no se tratarán para efectos patrimoniales.

Modifíquese el artículo 287 del Estatuto Tributario, le cual quedará así: Se incluye de manera expresa el tratamiento de las deudas, manteniendo la regla general del tratamiento a su costo bajo la reglas del título I del estatuto tributario.

Se establece excepciones para este tratamiento en los casos en donde la medición inicial de los pasivos bajo la técnica contable no es a costo, tal y como sucede en los pasivos financieros, en el caso de los pasivos con intereses implícitos, evento en el cual y para ser congruente con los ingresos y costos se reconocen al valor nominal

Adiciónese el Capítulo IV al Libro I al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

CAPÍTULO IV

ARTÍCULO 288. El tratamiento aquí previsto busca la modificación de los supuestos al reconocimiento de la diferencia en cambio en línea con el tratamiento patrimonial, que se separar de los requerimientos previstos en la técnica contable.

El tratamiento de la diferencia en cambio que se propone en este artículo, busca reconocer este fenómeno de manera exclusiva en los momentos en que se enajenen o abonen los activos representados en moneda extranjera o se liquiden o paguen de manera parcial los pasivos, así las cosas solo en estos eventos es que se reconoce un ingreso costo, o gasto para efectos tributarios.

Tal y como se evidencio en la parte patrimonial la fluctuación del activo o pasivo representado en moneda extranjera no genera por sí misma una diferencia en cambio asociada a un ingreso costo o gasto para efectos fiscales, como sucedía en el régimen anterior a la modificación propuesta en este artículo, solamente tal y como se evidencio en el parágrafo anterior en los supuestos allí previstos.

ARTÍCULO 289. En este artículo se regula el tratamiento tributario, de los siguientes supuestos asociados a la aplicación de los nuevos marcos técnicos de información financiera, tales como, estado de situación financiera de apertura y los cambios en políticas contables y errores contables.

Sobre los Estados de situación financiera de apertura se adoptan una serie de tratamientos fiscales, en primera instancia enervar los efectos de la re expresión de los activos y pasivos por efectos de la adopción por primera vez,, mantener el valor patrimonial de los activos y pasivos que por efectos de la adopción por primera vez ya no son reconocidos contablemente, y no permitir que aquellos activos que se re expresan pero se agotaron fiscalmente , se reviva su tratamiento para efectos de depreciaciones o valoración patrimonial, ya que se entiende que su tratamiento fiscal feneció.

Respecto del segundo de los tratamientos de la norma asociados a los fenómenos de cambios en políticas contables y errores contables, con el fin de eliminar los efectos que pueden generar en materia fiscal se establecen criterios en este aspecto, determinando las reglas aplicables cuando se realicen cambios en políticas contables, los cuales NO tendrán efectos en el impuesto de renta, y finalmente estableciendo que la regla en que se hagan ajustes en la contabilidad asociados en errores contables se deberá acoger e procedimiento previsto en el artículo 588 y 589 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 290. La inclusión de este artículo busca establecer las reglas aplicables a aquellas situaciones que se vienen surtiendo por efectos de la aplicación del régimen vigente, y el tratamiento que se le deben dar a este tipo de operaciones con ocasión a la entrada en vigencia de la norma.

El paquete establecido en este artículo se estructura de la siguiente:

1. Tratamiento en la transición del régimen actual al propuesto en las reglas asociadas a depreciación y amortizaciones:

En este evento se establecen las siguientes reglas:

a) En el caso de las depreciaciones la regla será para efectos de su tratamiento tributario acogerse al régimen propuesto en el presente proyecto de Ley;

b) Frente a las amortizaciones la regla general será que los saldos de los activos se amortizará en línea recta en un periodo de 5 años contados a partir de la vigencia de este proyecto de Ley. Cuando el negocio o actividad se termine en un término inferior acá previsto, podrá amortizarse la totalidad de la inversión.

Mención especial en este aparte merecen los costos asociados, a la etapa de exploración, explotación y desarrollo en el sector de explotación de recursos naturales, ya que el saldo de los activos por amortizar por estos conceptos seguirán la regla de esta propuesta asociada a que los saldos se amortizará en línea recta en un periodo de 5 años contados a partir de la vigencia de este proyecto de Ley.

Finalmente respecto de los activos intangibles que surgen en los contratos de concesión, el tratamiento para este tipo de activos y su régimen de amortización se hará dentro del plazo remanente de la concesión, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones.

2. Tratamiento de saldos a favor, pérdidas fiscales, excesos de renta presuntiva y base mínima. En aras de garantizar el tratamiento tributario de estas figuras con ocasión de la unificación del Impuesto de renta en un solo concepto, y en aras de garantizar los derechos de los contribuyentes que se generaron con ocasión de la vigencia del Impuesto sobre la Renta CREE se prevé el tratamiento para estos eventos de la siguiente manera:

a) Saldos a favor: en el régimen de los saldos a favor y su reconocimiento para efectos del tratamiento que se pretende en el proyecto de Ley, se permite en primera instancia su solicitud bajo el régimen previsto a lo largo del Estatuto Tributario, o su respectiva acumulación y proceder de manera correlativa con su respectiva imputación en el Impuesto de Renta;

b) Pérdidas fiscales: reconociendo la existencia la existencia de las pérdidas fiscales generadas tanto en el CREE como en el Impuesto de renta, se propone un formula con el fin de reconocer la proporción de cada una de estas en la estructura del Impuesto que se pretende en esta iniciativa legislativa a la tarifa vigente para el año 2017.

Así las cosas la regla propone el reconocer los saldos de las pérdidas fiscales generadas tanto en el Impuesto

de renta como en el Impuesto de renta para la Equidad CREE calculados a su respectiva tarifa, afectado este valor, tal y como se enuncio sobre la tarifa vigente del Impuesto de renta para el año 2017.

Con esta modificación se reconoce el saldo de las pérdidas no compensadas, no como una suma de las mismas, ya que excedería el monto total a compensar, sino como una proporción en razón del peso que cada una de estas, calculadas a su respectiva tarifa en el año 2016, tiene en la nueva tarifa del Impuesto de renta.

El valor así determinado será el objeto a compensación bajo las reglas del artículo 147 del Estatuto Tributario;

c) Compensación excesos de renta presuntiva y base mínima: con el fin de reconocer los saldos generados tanto en renta (renta presuntiva) y CREE (base mínima) se propone que por efectos de estos conceptos se reconocerá para el periodo gravable año 2017, bajo la misma lógica señalada en el literal anterior, una proporción de la misma en función a la nueva tarifa del Impuesto sobre la Renta.

3. Tratamiento de figuras extintas por efectos de la aplicación de la nueva regulación, tales como crédito mercantil, contratos de servicios autónomos, o sistema especial de ventas a plazos. El régimen de transición reconoce que por efectos de la eliminación de estas figuras bajo la actual propuesta normativa, se debe establecer una regulación especial en aras de garantizar las inversiones que los contribuyentes realizaron que generaban un tratamiento fiscal especifico, tal y como sucede con el crédito mercantil, o establecer de manera concreta de ciertas figuras que generaban determinaciones especiales del Impuesto de renta, y que hoy se determinada bajo reglas generales o sistemas diferenciales a los previstos en la regulación vigente, así las cosas:

a) Crédito mercantil: con la modificación del artículo 143-1 y la eliminación de la posibilidad de la amortización de este concepto o de la plusvalía bajo esta propuesta, se establece que el saldo se procederá a amortizar en el sistema de línea recta, por un término de 5 años.

Se establece adicionalmente un régimen de control en donde la sociedad que genere el crédito mercantil no podrá deducir este concepto, ni la sociedad que resulte por efectos de procesos de fusión, o liquidación;

b) Venta a plazos. Para los contribuyentes que determinaban el impuesto de renta mediante el sistema de venta a plazos, deberán a partir del año 2017 incluir la totalidad de los ingresos y costos diferidos que por efectos de la aplicación de aquel de ese sistema no han reconocido en la declaración del Impuesto de Renta;

c) Contratos de servicios autónomos. En igual sentido a lo que sucede al sistema de venta a plazos señalado con antelación, aquellos contribuyentes que venían aplicando el sistema de contratos de servicios autónomos, y que por efectos de este tratamiento no ha reconocido ingresos o costos (diferidos) deberán reconocerlos aplicando como regla de reconocimiento el grado de avance de la obra (realización de la obra).

ARTÍCULO 291. Justificación del artículo. Se establece en este artículo el régimen de transición por efectos al régimen de diferencia en cambio, las reglas establecidas son las siguientes:

Respecto de los activos y pasivos, los mismos mantendrán su valor patrimonial a 31 de Diciembre de 2016, siempre y cuando sean adquiridos a esa fecha, La regla respecto de los pagos o abonos será establecida en el régimen acá explicado en esta propuesta.

Frente a las inversiones en acciones o participaciones extranjeras que sean activos fijos, el costo de las mismas dependerá si fueron adquiridas antes o después del año 2015.

Si fueron antes del año 2015 el costo será el valor patrimonial a 1° de enero de esas inversiones, aplicando las reglas general propuesta en este artículo a partir del 1 de enero de 2017.

Mientras que si se trataba de inversiones adquiridas a partir del año 2015, la regla será el para su medición con la TRM del reconocimiento inicial, y la diferencia de valor generado de eso activos a la TRM del 31 de diciembre de 2016 no genera ninguna incidencia de orden fisca, y solo en su momento de enajenación o liquidación deberá darse el tratamiento propuesto con antelación.

La razón de ser de esta distinción obedece al tratamiento que consagró la ley 1739 de 2014, para este tipo de inversiones.

Adiciónese el parágrafo 2° al artículo 300 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Se establece una aclaración al régimen de ganancias ocasionales, bajo el entendido que no por el hecho en que transcurra el tiempo de 2 años consagrado en la norma un activo movible, pierde su naturaleza para convertirse en activo fijo. Lo que se busca es eliminar ese potencial arbitraje por parte de los contribuyentes al momento de aplicar este régimen.

Modifíquese el artículo 408 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Uno de los aspectos fundamentales de la reforma tributaria es la racionalización de las retenciones en la fuente por pagos al exterior. En este orden de ideas, la propuesta es unificar, en la medida de lo posible, las tarifas de retención en la fuente por pagos al exterior en el 15%. Esta modificación brindará mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y facilitará la labor de fiscalización por parte de la administración. De conformidad con lo previsto en este artículo, los pagos al exterior por concepto de: intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del "know-how", prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, Los pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos obtenidos en el exterior por término igual o superior a un (1) año o por concepto de intereses o costos financieros del canon de arrendamiento originados en contratos de leasing que se celebre directamente o a través de compañías de leasing con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia y Los pagos o abono en cuenta por concepto de administración o dirección de que trata el artículo 124 del estatuto tributario, realizados a personas no residentes o no domiciliadas en el país, estarán sometidos a una retención en la fuente del 15% sobre el valor bruto del pago o abono en cuenta.

Se destaca que las tarifas preferenciales previstas para el caso de leasing de naves, helicópteros y /o aerodinos (1%) y de intereses a personas no residentes o no domiciliadas en el país, originados en créditos o valores de contenido crediticio, por un término igual o superior a 8 años, destinados a la financiación de proyectos de infraestructura bajo el esquema de Asociaciones Público Privadas (5%), se mantienen.

Por último, se introduce una nueva retención en la fuente por concepto de pagos o abonos en cuenta al exterior por concepto de prima cedida por reaseguros a personas no residentes o no domiciliadas en el país. Siguiendo los estándares previstos en la región, la tarifa para estos conceptos será del 1%.

Adicionalmente, el parágrafo del artículo establece que los pagos que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y este sean residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en jurisdicciones no cooperantes, o de baja o nula imposición, la tarifa de retención en la fuente será la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para personas jurídicas.

Los parágrafos transitorios primero y segundo tienen por objeto mantener las condiciones a ciertas operaciones ya que la ley no podría entrar a modificarlas de conformidad con lo previsto en el artículo 338 de la Constitución Política.

Modifíquese el artículo 410 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El artículo 410 del Estatuto Tributario establece una base de retención en la fuente especial (60%) y una tarifa de retención en la fuente del 30% por la explotación de películas cinematográficas. La modificación propuesta eleva la base al 100% y disminuye la tarifa al 15%.

Modifíquese el artículo 411 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El artículo 411 del Estatuto Tributario establece una base de retención en la fuente especial (80%) y una tarifa de retención en la fuente del 30% en la explotación de programas de computador. La modificación propuesta eleva la base al 100% y disminuye la tarifa al 15%.

Modifíquese el artículo 414-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La propuesta busca subir la tarifa de retención en la fuente en los servicios de transporte internacional del 3% al 5% de conformidad con lo previsto en el artículo 414-1 del Estatuto Tributario.

Modifíquese el artículo 415 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: El artículo 415 del Estatuto Tributario establece la tarifa residual para los pagos o abonos en cuenta hechos al exterior. La propuesta, en línea con el objetivo de simplificación, es que esa tarifa sea del 15% del pago o abono en cuenta correspondiente. Vale la pena tener presente que en esta oportunidad, se propone una modificación para las rentas que sean ganancias ocasionales. En este sentido, la tarifa de retención aplicable será del 10% del valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta. Es importante mencionar que esta tarifa del 10% no aplica para los inversionistas de capital del exterior de portafolio, pues, de conformidad con lo previsto en el artículo 18-1 del Estatuto Tributario dicha tarifa es del 14% o del 25% según sea el caso.

Adiciónese el literal g) al artículo 684 del estatuto, el cual quedará así: Teniendo en cuenta que en esta reforma se está adoptando el modelo de conexión formal entre la contabilidad y la tributación; en particular, en el impuesto sobre la renta y complementarios, es necesario que la UAE DIAN tenga la facultad de revisar y verificar los estados financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición y sus soportes. Es importante mencionar en este punto que las facultades de verificación que aquí se otorgan a la UAE DIAN no implican la posibilidad de que la UAE DIAN objete las políticas contables de los obligados a llevar contabilidad.

Adiciónense los siguientes literales n) y o) al artículo 631 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así: En la actualidad, la UAE DIAN recibe una gran cantidad de información de manera exógena de conformidad con lo previsto en los artículos 621 a 633 del Estatuto Tributario. Esta información proporciona una herramienta de lucha contra la evasión tributaria muy valiosa. Sin embargo, la información que se recoge a través de este mecanismo, en ocasiones puede ser insuficiente para los fines que la UAE DIAN persigue alcanzar con ella. En este sentido, se propone incluir dos literales n) y o) al artículo 631 del Estatuto Tributario. El primero de estos nuevos literales busca obligar a los establecimientos permanentes de sociedades del exterior, patrimonios autónomos, fondos de inversión colectiva a identificar a sus beneficiarios efectivos. Una vez se ha cumplido con la identificación de los beneficiarios efectivos, estos vehículos están en la obligación de suministrar a la UAE DIAN los nombres y apellidos, la fecha de nacimiento y el número de identificación tributaria, participación en el capital de las sociedades o empresas, país de residencia, país del que son nacionales los beneficiarios efectivos. Toda esta información es necesaria, pues la forma de identificar a las personas naturales puede variar de país a país. Vale la pena mencionar, que los beneficiarios efectivos que deben ser identificados son aquellos que se definen en el artículo 631-5 del Estatuto Tributario propuesto. El literal 'o)' que se propone adicionar busca darle la facultad al Gobierno Nacional para que pueda señalar, mediante reglamento, qué información adicional a la señalada en el artículo 631 del Estatuto Tributario, deba ser suministrada a la UAE DIAN. Esta modificación se propone con el único fin de dar mayor celeridad y eficiencia en la respuesta a las crecientes necesidades de información con fines tributarios a la que la UAE DIAN enfrenta en la actualidad.

Adiciónese el artículo 631-4 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: La evasión de impuestos es un problema creciente alrededor del mundo, tanto para países en vía de desarrollo como para los desarrollados; todo lo cual ha creado un interés común para mantener la integridad de los sistemas tributarios. La cooperación entre las administraciones tributarias a nivel global es fundamental para luchar en contra de la evasión fiscal, por lo cual un punto fundamental es el intercambio automático de información. Este artículo establece las obligaciones relacionadas con el intercambio automático de información para dar cumplimiento con las obligaciones internacionales que Colombia ha adquirido.

El artículo comienza por establecer que, el Director General de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN mediante resolución definirá las entidades que deberán cumplir con las

obligaciones que se desarrollan en este artículo. Para determinar las entidades llamadas a cumplir con esta obligación, se establece que el Director General deberá tener en cuenta para el efecto, los estándares y las prácticas reconocidas internacionalmente sobre intercambio automático de información. Esto implica que dichas entidades no se limitan a aquellas sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Las obligaciones que fija la ley son las siguientes:

1. El numeral 1 del artículo establece el mínimo de información que se deberá suministrar, y al mismo tiempo hace referencia a la definición del término "*cuenta financiera".* Al respecto, se dispone que la definición del término se haga teniendo en cuenta los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente sobre intercambio automático de información. Este artículo busca identificar información sobre titulares de cuentas financiares, que sean personas naturales o jurídicas que no tengan residencia fiscal en Colombia o tengan múltiples residencias fiscales, de una persona jurídica o un acuerdo contractual, con residencia fiscal en Colombia o en el extranjero, en el que una persona natural sin residencia fiscal en Colombia o con múltiples residencias fiscales ejerza control (beneficiario efectivo). Este listado incluye: la identificación plena de titular de la cuenta financiera o del beneficiario efectivo de esta, la auto certificación en donde conste el país o jurisdicción de residencia fiscal, identificación de la cuenta financiera, identificación de la institución financiera, los saldos o valores promedios para evitar la reducción de los primeros o de momentos determinados de las cuentas y sus movimientos. Sin embargo el último literal dispone que este listado es de carácter enunciativo y no taxativo, ya que da la posibilidad de que la UAE DIAN mediante resolución, en concordancia con el respectivo instrumento internacional, defina que otra información debe ser suministrada.

2. El numeral 2 establece la obligación en cabeza de las entidades señaladas por el Director General de la UAE DIAN, de implementar los procesos de debida diligencia necesarios para garantizar la calidad de la información sujeta a reporte e intercambio. Este procedimiento será señalado por la UAE DIAN teniendo en cuenta los en cuenta los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente sobre intercambio automático de información.

El parágrafo 1° establece la posibilidad de que la UAE DIAN implemente procedimientos de debida diligencia tendientes a la identificación de los beneficiarios efectivos en caso de que sea requerido con el fin de cumplir con las nuevas obligaciones internacionales sobre intercambio automático de información. De igual manera, esta información podrá ser empleada por la UAE DIAN para combatir efectivamente el uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición que Colombia ha celebrado.

El parágrafo 2° hace referencia a la potestad sancionatoria de la administración, ante la posible infracción tributaria de la obligación de enviar información, haciendo remisión al régimen sancionatorio del artículo 651 del Estatuto Tributario.

El parágrafo 3° señala una como causal objetiva de no apertura de cuentas o el cierre de las mismas por parte de las entidades señaladas mediante resolución de la UAE DIAN el no suministro la información señalada en los numerales 1 y 2, siempre y cuando se contemple en el procedimiento de debida diligencia que para el efecto fije la UAE DIAN. Este requisito busca generar un mayor cumplimiento de parte de las entidades en la aplicación de los procedimientos de debida diligencia. Así, se alinean los incentivos tanto de las entidades para solicitar la información y de los clientes de suministrarla.

El Parágrafo 4 le asigna la fiscalización externa de los procedimientos de debida diligencia de manera permanente a las Superintendencias que ejerzan la vigilancia sobre las entidades obligadas a suministrar información. Esta asignación legal se hace en vista de que las Superintendencia en la actualidad cuentan la experiencia necesaria para fiscalizar la implementación de procesos y procedimientos al interior de sus vigilados. En este mismo numeral se dispone que el régimen sancionatorio por la no implementación de los procedimientos de debida diligencia previstos en el numeral 2, es el mismo derivado del incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la prevención del lavado de activos y la financiación del terrorismo aplicable a las entidades vigiladas por la respectiva superintendencia.

El Parágrafo 5 otorga la facultad a las superintendencias correspondientes para que impartan las instrucciones necesarias para lograr el adecuado cumplimiento de la obligación establecida en el numeral 2 del artículo 631-4 del Estatuto Tributario.

Adiciónese el artículo 631-5 del Estatuto Tributario, el cual quedará así. Este artículo establece la obligación de identificar a los beneficiarios efectivos y la manera como se les identifica, para los efectos señalados en el artículo 631 del Estatuto Tributario. Así, para efectos de lo previsto en el artículo 631 del Estatuto Tributario se define como beneficiario efectivo la persona natural que cumple con cualquiera de las siguientes condiciones:

1. Tener el control efectivo directa o indirectamente, bien sea que este se derive de su participación o por un acuerdo contractual, de una sociedad nacional, de un mandatario, de un patrimonio autónomo, de un encargo fiduciario, de un fondo de inversión colectiva o de un establecimiento permanente de una sociedad del exterior, que sea titular de una cuenta financiera en los términos del artículo 631- 4 de este estatuto.

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

De igual manera, se prevé la posibilidad de que, para identificar a los beneficiarios efectivos, acudan a los procedimientos establecidos para efectos del sistema de administración de riesgo de lavado de activos o financiación del terrorismo (SARLAFT). Sin embargo, esta posibilidad, se encuentra condicionada a que a través de dichos procedimientos se logre la efectiva identificación de aquellos beneficiarios efectivos que tienen una participación en el capital igual o superior al 25%.

Adiciónese el artículo 631-6 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Bajo este nuevo artículo se establece la definición de beneficiario efectivo para efectos del artículo 631-4.

Adiciónese un parágrafo al artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así. En la actuali-

dad, existen costos y gastos que se incurren en un año gravable pero el documento de soporte de la operación (factura o documento equivalente) se expide en una fecha posterior que podría ser al año siguiente. Este artículo tiene por objeto permitir el costo o la deducción en el año o período gravable en que se efectuaron, siempre y cuando el contribuyente acredite que la prestación del servicio o la entrega del bien se efectuó en el año o período gravable.

Modifíquese el artículo 771-5 del Estatuto Tributario, el cual quedará así. Al respecto, se proponen dos modificaciones al artículo. Uno, relativo a la deducción de costos y gastos, y la fecha de entrada en vigencia, y dos, sobre el límite individual de transacciones, el cual se establece en dos (2) millones de pesos. En este sentido, la exposición de motivos propone una explicación más detallada de los cambios.

Adiciónese el artículo 771-6 al Estatuto Tributario, el cual quedará así. Este artículo es una cláusula anti-abuso particular. En efecto, esta cláusula busca restringir el reconocimiento de costos o gastos en el exterior cuando se verifique que se trata de operaciones que reúnen las siguientes características:

1. El beneficiario efectivo, en los términos del artículo 631-5 del ET de dichos pagos, es directa o indirectamente, en una proporción igual o superior al 50%, el mismo contribuyente. Este primer criterio lo que busca es evitar la internacionalización de ciertas operaciones con el fin de generar costos y gastos deducibles en Colombia y localizar ingresos en el exterior.

2. El pago se efectúa a una jurisdicción no cooperante, o de baja o nula imposición no se allegue el certificad de residencia fiscal y, adicionalmente. Este criterio refuerza la política del Estado colombiano de desincentivar las operaciones con jurisdicciones no cooperantes, o de baja o nula imposición por el alto riesgo de erosión de la base gravable y el traslado de beneficios que implican.

De igual manera, se establece que lo dispuesto en este artículo no será aplicable cuando el contribuyente logra probar que la estructura jurídica obedece a un propósito principal de negocios. Esto, para efectos de que solo se restrinjan los costos y gastos en aquellas estructuras cuyo único objeto es obtener ventajas tributarias. Si el contribuyente suministra pruebas que permiten concluir que la estructura tiene un propósito legítimo de negocios, los costos y gastos podrán ser aceptados.

Adiciónese el artículo 772-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así. De acuerdo con lo que se ha dicho en esta exposición de motivos y en la explicación del articulado, es claro que la contabilidad llevada de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos es una herramienta adecuada para conocer la realidad económica de las empresas. Sin embargo, como se ha visto a lo largo de la explicación del articulado, hay variedad de situaciones en las que la tributación se aparta de las reglas previstas en la contabilidad. Esta es la misma situación que se ha tenido en la tributación colombiana de tiempo atrás. En este sentido, el artículo establece que sin perjuicio de lo que está previsto en el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009; en particular el inciso 4, los contribuyentes se verán en la obligación de implementar un sistema o de control o de conciliaciones de las diferencias entre lo contable y lo fiscal. Ahora esta materia será reglamentada por el Gobierno Nacional. Es importante tener presente que el incumplimiento de esta obligación, para efectos sancionatorios, se considera como una irregularidad en la contabilidad.

Adiciónese el artículo 868-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así. Este artículo es un desarrollo natural del hecho de que la moneda de curso obligatorio en Colombia no obstante lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos respecto de la moneda funcional, es el peso colombiano. En este sentido se establece que la información financiera y contable, así como sus elementos se presentará desde su reconocimiento inicial en pesos colombianos para efectos fiscales.

Adiciónese el Libro Séptimo al Estatuto Tributario, el cual quedará así. Este artículo busca establecer un Libro que incorpore dos herramientas adicionales de lucha en contra de los comportamientos que tienden a erosionar la base fiscal del país; siendo estas un régimen de entidades controladas del exterior y un régimen de revelación de información obligatoria. Una de las principales dificultades que enfrentan las administraciones tributarias en la actualidad, es la asimetría de información respecto de los esquemas de planeación tributaria potencialmente abusivos que se presenta entre éstas y los contribuyentes. Esto implica que las administraciones tributarias no cuentan con la información suficiente y necesaria para tomar medidas adecuadas y oportunas en contra de los esquemas de planeación tributaria que implican un riesgo de BEPS. En la actualidad, la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dispone de ciertas fuentes de información como lo son los procesos de auditoría, las consultas que de manera general y abstracta se elevan a la administración, las denuncias de parte de terceros, la información contenida en las declaraciones tributarias y la información exógena. Sin embargo, estas fuentes de información no resultan adecuadas para que la administración diseñe una verdadera política de lucha contra los esquemas que pueden representar un riesgo de BEPS. El más reciente desarrollo que ha tenido este tema en la OCDE fue el reporte sobre la Acción 12 relacionada con las reglas obligatorias de revelación (*mandatory disclosure rules* – en adelante MDRs). Lo que sigue de esta sección explica uno a uno los artículos que configuran el Régimen de Revelación Obligatoria de Esquemas de Planeación Tributaria Agresiva.

TÍTULO I

RÉGIMEN DE REVELACIÓN OBLIGATORIA DE ESTRATEGIAS DE PLANEACIÓN TRIBUTARIA AGRESIVA

ARTÍCULO 882. Este primer artículo define el objeto del régimen de revelación obligatoria de esquemas de planeación tributaria agresiva; siendo este el permitir que la administración tributaria tenga conocimiento oportuno de los mismos con el fin de que ésta última pueda, de ser el caso, proponer las medidas necesarias para desincentivar su uso. Los esquemas de planeación tributaria agresiva deben estar relacionados con cualquiera de los siguientes impuestos: impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto sobre la renta para la equidad –CREE e impuesto a la riqueza. Al desincentivar el uso de las estrategias de planeación tributaria agresiva, el Estado podrá obtener los recursos necesarios para cumplir con sus fines constitucionales.

ARTÍCULO 883. Este artículo establece las definiciones para lograr la correcta divulgación a la UAE DIAN de las estrategias de planeación tributaria agresiva. Se destaca la definición de los términos 'estrategias de planeación tributaria agresiva en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE o el impuesto a la riqueza'. En este primer punto, se destaca que para que una estrategia sea catalogada como de planeación agresiva se requiere que reúna dos de las siguientes condiciones:

a) Que la implementación de la estrategia, bien sea que esta ocurra o no, tenga la potencialidad de generar para el usuario una ventaja tributaria;

b) Que la estrategia tenga al menos dos de las características específicas previstas en el artículo 884 del Estatuto.

En el proyecto de ley propuesto, también se define el término 'ventaja tributaria' como la consecuencia de la implementación de la estrategia de planeación tributaria agresiva; es decir, el ahorro tributario bien sea en el impuesto sobre la renta y complementarios, en el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE o en el impuesto a la riqueza. En la misma línea, el 'ahorro tributario' es la reducción efectiva de la carga impositiva en cualquiera de los impuestos antes mencionados o el diferimiento del pago de los mismos.

ARTÍCULO 884. Este artículo prevé las características específicas que deben reunir las estrategias de planeación tributaria agresiva que, de presentarse, deben ser reportadas. Las primeras cuatro (4) características se comentan a continuación:

1. La generación de pérdidas fiscales o su uso ha sido catalogado como una fuente de riesgo de erosión de la base gravable o del traslado de beneficios. De acuerdo con el Reporte sobre la Acción 12 del Proyecto BEPS de la OECD[1], esta característica ha sido empleada en países tales como los Estados Unidos, el Reino Unido, Canadá, Irlanda y Portugal. Sin embargo, la forma en la que se aproximan a la generación de pérdidas fiscales o a su uso varía. En la propuesta que se somete a consideración del honorable Congreso de la República, esta característica, se plantea de manera general y se da la posibilidad de que el Gobierno Nacional reglamente la materia. Esto se hace con el fin de tener reglas de reporte que se adapten a una velocidad similar a la que cambian las estrategias de planeación tributaria agresiva.

2. El segundo criterio que se propone es cuando en la estrategia participan entidades o vehículos de inversión considerados como residentes fiscales o constituidos, según sea el caso, en jurisdicciones en las que la tasa nominal del impuesto sobre la renta es igual o inferior al 75% de la tarifa nominal del impuesto sobre la renta y complementarios sumada a la tarifa del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE sin incluir su sobretasa. Este criterio es empleado por Portugal. Sin embargo, de acuerdo con el Reporte de la OCDE antes mencionado, el límite establecido por Portugal es del 60% del impuesto corporativo sobre la renta. Con el límite propuesto, la tarifa límite sería del 25.5% toda vez que la suma de las tasas nominales es 34%.

3. El tercer criterio que se propone es que se reporten las estrategias de planeación tributaria agresiva que involucran la aplicación de alguno de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia. Conocer las diferentes estrategias de planeación tributaria agresiva le permitirá a Colombia modificar su estrategia de negociación de los convenios de ser necesario e identificar aquellos aspectos de los vigentes que ameritan ser revisados.

4. El cuarto criterio que se propone es la presencia de pagos susceptibles de ser considerados como una deducción en Colombia y un ingreso exento o no sujeto a tributación para su beneficiario efectivo. Esta norma busca identificar las estrategias de planeación tributaria agresiva que implican una modalidad de acuerdos híbridos; aquellos que generan una deducción en cabeza del pagador y un ingreso exento o un no ingreso en cabeza del beneficiario del pago.

5. El quinto criterio es una habilitación general para que el Gobierno Nacional, conforme cambian las circunstancias, pueda mediante el reglamento, fijar otras características específicas que tengan la potencialidad de erosionar la base gravable o constituir un traslado de beneficios al exterior.

ARTÍCULO 885. El artículo 885 del Estatuto propuesto, tiene por objeto señalar la información que debe ser suministrada. El artículo se divide en dos partes. La primera establece las características fundamentales que debe reunir la información que debe ser suministrada. Así, la información sobre las estrategias de planeación tributaria agresiva que se suministre a la UAE DIAN debe ser suficiente para entender:

a) Cómo opera la estrategia de planeación tributaria agresiva; y

b) Cómo se logra, a través de la estrategia de planeación tributaria la ventaja tributaria.

La segunda parte del artículo contiene un listado enunciativo de la información que debe ser suministrada. Así las cosas, en ausencia de la reglamentación por parte del Gobierno Nacional, la información mencionada en el listado enunciativo es la mínima que debe ser suministrada.

1. La identificación, tal y como consta en el RUT, del Promotor. A diferencia de lo que sucede en otros países que han implementado regímenes de este estilo, no se solicita la lista de clientes a quienes se les suministró en atención al secreto profesional.

2. Este numeral tiene por objeto identificar, al igual que sucede en el modelo *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* -DOTAS del Reino Unido, la efectividad de las diferentes características específicas (OECD 2015, p. 61).

3. Este numeral establece los requisitos que debe reunir la descripción de las estrategias de planeación tributaria agresiva. Así, es necesario definir los hechos que rodean la estrategia (p.e.: la ejecución de una actividad que generará rentas exentas), las características de las partes involucradas (p.e.: entidades opacas o entidades transparentes para efectos fiscales, entidades localizadas en jurisdicciones con las que Colombia tiene suscrito y vigente un convenio para evitar la doble imposición, etc.), las características de las operaciones

[1] OECD. 2015. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report. Disponible en: http://www.oecd.org/tax/mandatory- disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm. Fecha de consulta: 21 de octubre de 2015.

(p.e.: las obligaciones que asume cada parte, los pagos que se efectúan, la naturaleza del pago, etc.) y cómo surge la ventaja tributaria.

4. El cuarto numeral establece cuáles son las normas (leyes, decretos, resoluciones y conceptos) que se usan para lograr la ventaja tributaria.

5. El quinto numeral propuesta busca que la UAE DIAN tenga información sobre las características de la ventaja tributaria que se espera obtener y el monto de la misma en caso de que sea posible.

ARTÍCULO 886. En este artículo se establece que los Promotores son quienes tienen la obligación principal de reporte de las estrategias de planeación tributaria agresiva a la UAE DIAN. Así, en concordancia con lo previsto en el artículo 889 relacionado con las actuaciones por parte de la UAE DIAN, los Promotores recibirán un número de identificación de las estrategias reveladas los cuales deberán ser suministrados a los usuarios para que éstos a su turno los incluyan en sus declaraciones tributarias; bien sea en la del impuesto sobre la renta y complementarios, en el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE o en el impuesto a la riqueza (Ver: Num. 2, art. 889 del Estatuto Tributario propuesto). De manera subsidiaria, de acuerdo con el parágrafo 1°, se establece que cuando medie un Promotor Extranjero, la obligación principal de reporte se trasladará al usuario de la estrategia.

Por otra parte, con el fin de conocer la efectiva implementación de las estrategias de planeación tributaria, se establece la obligación secundaria de reportar el uso de las estrategias en cabeza del usuario siempre y cuando la estrategia haya sido empleada en el año gravable que se está declarando. Es importante tener presente que en este artículo se establece también el momento en el que el Promotor o el Usuario, según sea el caso, deben cumplir con la obligación principal de reporte; esto es, dentro de los primeros 2 meses del año gravable siguiente al que puso en disposición del Usuario las estrategias. Así, por ejemplo, si el Promotor pone a disposición del Usuario la estrategia el 15 de marzo del año X1, dicha estrategia deberá ser reportada dentro de los primeros 3 meses del año X2. Otro aspecto que debe tenerse en cuenta es que se define lo que se entiende por puesta en disposición. De conformidad con la norma propuesta, la estrategia se entiende puesta a disposición del Usuario cuando el Promotor le hace llegar por cualquier medio los elementos esenciales de la estrategia necesarios para su correcta implementación.

El último aspecto que se regula en este artículo, es la obligación en cabeza del Promotor de suministrar al Usuario, el NIE de las estrategias de planeación tributaria agresiva que puso a su disposición dentro de los 30 días calendario siguientes a la fecha en que la UAE DIAN expidió al Promotor los NIE correspondientes. Estas fechas se proponen con el fin de que esta información esté disponible para el Usuario antes de que tenga que cumplir con el deber formal de presentar las declaraciones tributarias.

ARTÍCULO 887. Este artículo faculta a la UAE DIAN para que determine la forma y condiciones en las que la información debe ser suministrada. Ahora bien, el plazo será el que determine el Gobierno Nacional en el decreto anual de plazos. En este artículo se establece una diferencia entre información que debe ser suministrada en un formato y otra información que debe ser conservada para cuando la administración la solicite.

ARTÍCULO 888. Este artículo es uno de los más importantes de este capítulo pues determina las actuaciones que debe llevar a cabo la UAE DIAN con la información sobre estrategias de planeación tributaria agresiva que reciba tanto de promotores como de usuarios. Lo primero que se advierte, es que el suministro de la información a la UAE DIAN no implica ni la aceptación ni el cuestionamiento de las estrategias de planeación tributaria. Este primer numeral busca sentar las reglas de juego, frente a la administración, respecto de este nuevo régimen.

Una vez la información es recibida por la UAE DIAN, le corresponde a esta emitir los números de identificación para cada una de las estrategias de planeación tributaria agresiva -NIE. Estos números, deberán estar asociados en primera medida al promotor y, en ausencia de este, al usuario de la estrategia. Una vez los NIE son asignados, le corresponde al promotor suministrarlos al usuario de manera oportuna con el fin de que los usuarios puedan incluirlos en sus declaraciones tributarias. En ausencia de un promotor, el NIE será suministrado al usuario quien deberá incluirlo en su declaración tributaria. Así las cosas, este segundo numeral le permitirá a la UAE DIAN identificar y conocer a los usuarios de las diferentes estrategias de planeación tributaria agresiva.

Los numerales tercero y cuarto establecen el uso que la UAE DIAN debe darle a la información recabada. Así, el tercer numeral establece la obligación en cabeza de la UAE DIAN de diseñar programas de fiscalización basados en riesgos identificados en las estrategias de planeación tributaria agresiva que le sean reveladas. Así, se busca que la UAE DIAN pueda adoptar medidas más fuertes y contundentes contra la evasión y la elusión fiscal. Es posible que las estrategias de planeación tributaria agresiva se ciñan estrictamente a lo previsto en la ley. Sin embargo, ello no implica que sean actuaciones que deriven en fenómenos de erosión de la base gravable o el traslado de beneficios. En este sentido, se obliga a la UAE DIAN a formular medidas de política pública para cerrar esas oportunidades de planeación tributaria agresiva que terminan por minar los principios de equidad y progresividad que orientan al sistema tributario colombiano.

ARTÍCULO 889. De conformidad con lo previsto en el Reporte de Acción 12, el régimen sancionatorio por el incumplimiento de las obligaciones previstas en los regímenes de revelación obligatoria de la información debe estar en función de una serie de factores de difícil control y administración como por ejemplo el valor esperado de la implementación de la estrategia de planeación tributaria o los honorarios pactados. Ahora bien, la implementación de un régimen de este estilo en Colombia parece difícil en la medida en que existe jurisprudencia sobre la necesidad de que las sanciones sean proporcionales en relación al daño que dicha conducta genera a la administración. En vista de esta dificultad práctica, lo que se sugiere es que no existan sanciones pecuniarias por el incumplimiento de estas obligaciones, sino que el término de firmeza de las declaraciones tanto de los promotores como de los usuarios empiece a contar a partir del momento en que se cumpla dicha obligación. Esta metodología ha sido adoptada de manera parcial por parte del Reino Uni-

do con el régimen DOTAS. Se dice que es de manera parcial pues ese régimen establece que en caso de que el contribuyente no se someta a DOTAS, la administración tributaria podrá determinar el impuesto en un término de 4 años. En caso de que el contribuyente se acoja a DOTAS, el término de firmeza de esa declaración se reduce a 4 años.

ARTÍCULO 890. Este artículo prevé una entrada en vigencia del régimen de revelación obligatoria de estrategias de planeación tributaria agresiva en el 1 de enero de 2019, con el fin de que la UAE DIAN pueda adelantar un proceso organizado para su implementación. En dicho proceso, en desarrollo de lo previsto en el numeral 8 del artículo 8 de la Ley 1437 de 2011, habrá lugar para la participación del público en general.

TÍTULO II

RÉGIMEN DE ENTIDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR

Consideración previa. Una de las formas más comunes de erosión de la base gravable y el traslado de beneficios, de acuerdo con lo planteado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (2013, pp. 18-19), *proviene de la posibilidad de crear filiales no residentes y canalizar a través de ellas los ingresos de una empresa residente.* Para contrarrestar este fenómeno varios países (Chile, México, EE.UU., entre otros), han implementado normas contra el diferimiento de impuestos, comúnmente conocidas como *controlled foreign corporations rules (CFC Rules)*. Lo que sigue en la exposición de motivos de este Título II del Libro Séptimo del Estatuto Tributario que se propone, analiza la forma en que funcionaría dicho régimen en Colombia.

ARTÍCULO 891. Este artículo establece los sujetos del régimen de entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia que sean tengan directa o indirectamente una participación igual o superior al 10% en el capital de la ECE o en los resultados de la misma.

ARTÍCULO 892. Este artículo define qué se entiende por entidades controladas del exterior para efectos del régimen de ECE. Así, los rasgos característicos de una ECE son los siguientes 2:

1. La ECE es controlada por uno o más residentes fiscales colombianos en los términos de cualquiera de los siguientes dos casos:

a) Se trata de una subordinada en los términos de los numerales i., ii., iv. y v. del literal b del numeral 1 del artículo 260-1 del ET; o

b) Se trata de un vinculado económico del exterior en los términos de cualquiera de los literales del numeral 5 del artículo 260-1 del ET.

2. La ECE no tiene residencia fiscal en Colombia.

En este orden de ideas, el incumplimiento de cualquiera de los dos requisitos implica la inexistencia de una ECE para efectos de este régimen. Vale la pena tener presente que las ECE no se limitan a sociedades o personas jurídicas, de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo 1° al artículo propuesto. La definición que se propone es amplia con el fin de abarcar la mayor cantidad de situaciones posibles. Justamente, una ECE puede ser una sociedad, pero también puede ser un patrimonio autónomo o un *trust* o una fundación de interés privado, etc. Ahora bien, de conformidad con lo previsto en el parágrafo 2° del artículo propuesto, se establece una presunción legal -que admite prueba en contrario-, según la cual, se presume que los residentes fiscales que tengan vinculación económica con sociedades que se encuentren domiciliadas, constituidas o en operación en jurisdicciones no cooperantes, o de baja o nula imposición, tienen control sobre dichas ECE, independientemente de su participación en ellas. Para todos los demás casos, el Parágrafo 3 de este artículo define que se entiende por control. Para el efecto, acude a la definición prevista en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 893. Uno de los aspectos más importantes del régimen de ECE es la identificación de las rentas que se pretenden gravar. En este orden de ideas, la idea es que las rentas que se graven a través del régimen de ECE son las pasivas; no las activas; ya que solo las primeras representan un alto riesgo de erosión de la base gravable y el traslado de beneficios. Así las cosas, los únicos ingresos pasivos, para efectos del régimen de ECE son:

1. Los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución o realización de utilidades provenientes de participaciones, salvo que:

a) Las utilidades que son susceptibles de distribución corresponden a rentas activas de las EDE; es decir, rentas que tienen su origen en actividades económicas reales llevadas a cabo por la ECE o su filial en el país de residencia fiscal. Así las cosas, cuando la ECE lleva a cabo actividades económicas sustanciales en el país de residencia, dichas utilidades no son objeto de tributación a través de las reglas de ECE;

b) De haberse distribuidos directamente a los residentes fiscales colombianos, los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución o realización de utilidades habrían estado exentos de tributación. Este numeral tiene por objeto prevenir una situación de tributación en la cual, en virtud de algún instrumento internacional o nacional, los residentes fiscales colombianos que ejercen control no habrían estado sometidos a tributación.

2. Los intereses o rendimientos financieros tal y como están definidos en el artículo 395 del Estatuto Tributario. Es importante tener presente que no se consideran rentas pasivas los intereses o rendimientos financieros obtenidos por una ECE que:

a) Sea una entidad financiera del exterior; y,

b) No esté domiciliada, localizada o constituida en una jurisdicción calificada como una jurisdicción no cooperante, o de baja o nula imposición.

Como es posible ver, para que esta excepción resulte aplicable se deben reunir las dos condiciones. En caso de que alguna de ellas no se cumpla, los ingresos de la ECE por concepto de intereses y rendimientos financieros se someterían a lo previsto para los ingresos pasivos.

3. Los ingresos derivados de la cesión del uso, goce, o explotación de activos intangibles, tales como marcas, patentes, fórmulas, software, propiedad intelectual o industrial y otras similares.

4. Los ingresos provenientes de la enajenación o cesión de derechos sobre activos que generen rentas pasivas.

5. Los ingresos provenientes de la enajenación o arrendamiento de bienes inmuebles.

ARTÍCULO 894. Teniendo en cuenta el concepto de ingresos pasivos el artículo 894 del Estatuto Tributario establece una presunción de pleno derecho -que no admite prueba en contrario- según la cual cuando los ingresos pasivos de la ECE representen un 80% o más de los ingresos totales de la ECE, que la totalidad de los ingresos, costos y gastos de la ECE fan origen a rentas pasivas. Esta presunción de pleno derecho tiene por objeto facilitar tanto para el contribuyente como para la administración la fiscalización de las ECE. Ahora, en caso de que no se presente la situación descrita, se deben aplicar las normas previstas en los artículos siguientes.

ARTÍCULO 895. Este artículo tiene por objeto definir las reglas de realización del ingreso proveniente de la ECE que debe ser declarado en Colombia. Así, los ingresos obtenidos por la ECE se entienden realizados en cabeza de los controlantes residentes colombianos de acuerdo con su participación en el capital o en los resultados de la ECE, en el mismo año o período gravable en que lo fueron en la ECE.

ARTÍCULO 896. Este artículo tiene por objeto definir las reglas de realización de los costos asociados a los ingresos pasivos y siguen la misma regla prevista para los ingresos. En este sentido, los costos de la ECE deben ser declarados por los controlantes que son residentes fiscales colombianos de acuerdo con su participación en el capital o en los resultados de la ECE. La regla de realización de los costos es la misma prevista en los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 897. Este artículo tiene por objeto definir las reglas de realización de los gastos asociados a los ingresos pasivos y siguen las mismas reglas previstas para los ingresos y los costos. En este sentido, la referencia se hace a los requisitos generales para la procedencia de los gastos como deducciones y a las reglas de realización de las deducciones previstas en los artículos 105, 106 y 107 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 898. Este artículo tiene por objeto definir las rentas pasivas que son, en última instancia las que serán gravadas en virtud del régimen de ECE. Así, las rentas pasivas que se gravan de conformidad con este régimen son aquellas que resulten de sumar la totalidad de los ingresos pasivos realizados por la ECE en el año o período gravable, y restar los costos y las deducciones realizadas asociados a dichos ingresos pasivos de acuerdo con las reglas recién comentadas.

ARTÍCULO 899. La forma en la que se gravarán las rentas pasivas en cabeza de los contribuyentes controlantes de la ECE es considerando dichas rentas pasivas como rentas líquidas gravables. Así, cuando el valor de las rentas pasivas sea superior a 0, las mismas deberán ser declaradas como rentas líquidas gravables de acuerdo con la participación que tengan en el capital de la ECE siempre y cuando dicha participación sea igual o superior al 10% en el capital o en las acciones de la ECE.

ARTÍCULO 900. De conformidad con lo previsto en el artículo 900, las pérdidas provenientes de las ECE no son susceptibles de ser compensadas con otras rentas gravables en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 901. Este artículo otorga el derecho a descuento por los impuestos que la ECE haya pagado en el exterior en los términos del artículo 254 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 902. Bajo este artículo se establece el tratamiento aplicable a los dividendos y beneficios distribuidos o repartidos por la ECE, así como los remanentes distribuidos al momento de la liquidación de la misma, que tengan origen en utilidades que fueron sometidas a tributación bajo este título. Para efectos de que no exista una doble tributación, este artículo determina que las utilidades que ya fueron gravadas bajo este título, serán consideradas como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

De igual manera, se otorga el mismo tratamiento a las rentas o ganancias ocasionales provenientes de la enajenación de las acciones o participaciones en la ECE que correspondan a utilidades que estuvieron sometidas a tributación de conformidad con lo previsto en este Título.

CÁMARA DE REPRESENTANTES

SECRETARÍA GENERAL

El día 19 de octubre de 2016 ha sido presentado en este Despacho el Proyecto de ley número 178 con su correspondiente exposición de motivos, por el doctor *Mauricio Cárdenas Santamaría,* Minhacienda y Crédito Público.

El Secretario General,

Jorge Humberto Mantilla Serrano.

IMPRENTA NACIONAL DE COLOMBIA - 2016