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 978 Bogotá, D. C., miércoles, 9 de noviembre de 2016 EDICIÓN DE 15 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

LEYES SANCIONADAS

LEY 1812 DE 2016

(octubre 27)

por medio de la cual se declara Patrimonio Cultural Inmaterial de la Nación la celebración de la Semana Santa de la Parroquia Santa Gertrudis La Magna de Envigado, Antioquia, y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Artículo 1°. Declárese como patrimonio cultural inmaterial de la Nación la celebración de la Semana Santa de la Parroquia Santa Gertrudis La Magna de Envigado, Antioquia.

Artículo 2°. Facúltese al Gobierno nacional a través del Ministerio de Cultura, para que incluya en la Lista Representativa de Patrimonio Cultural Inmaterial (LRPCI) del ámbito nacional, la celebración de la Semana Santa de la Parroquia Santa Gertrudis La Magna de Envigado, Antioquia.

Artículo 3°. Autorícese al Gobierno nacional, a través del Ministerio de Cultura, incluir en el Banco de Proyectos del Ministerio de Cultura, la celebración de la Semana Santa de la Parroquia Santa Gertrudis La Magna de Envigado, Antioquia.

Artículo 4°. Autorícese al Gobierno nacional, a través del Ministerio de Cultura, para que se declaren bienes de Interés Cultural de la Nación, los elementos con los cuales se realiza la celebración de la Semana Santa de la Parroquia Santa Gertrudis La Magna de Envigado, Antioquia.

Artículo 5°. Reconózcase a la Administración Municipal, a la Curia Arzobispal, al Concejo Municipal y a la Secretaría de Educación para la Cultura como gestores y garantes del rescate de la tradición cultural y religiosa de la Semana Santa de la Parroquia de Santa Gertrudis La Magna de Envigado, Antioquia, siendo el presente un instrumento de homenaje y exaltación a su invaluable labor.

Artículo 6°. La Administración Municipal y el Concejo Municipal con el apoyo del Gobierno Departamental de Antioquia, elaborarán la postulación de la celebración de la Semana Santa en la Parroquia de Santa Gertrudis La Magna de Envigado, a la Lista Representativa de Patrimonio Cultural Inmaterial y el Plan Especial de Salvaguardia (PES).

Artículo 7°. La Nación, a través del Ministerio de Cultura, contribuirá al fomento, promoción, difusión, conservación, protección y desarrollo del Patrimonio Cultural Inmaterial de la celebración de la Semana Santa de la Parroquia Santa Gertrudis La Magna de Envigado en el departamento de Antioquia.

Artículo 8°. A partir de la vigencia de la presente ley, la Administración Municipal de Envigado y la Administración Departamental de Antioquia, estarán autorizadas para asignar partidas presupuestales de su respectivo presupuesto anual, para el cumplimiento de las disposiciones consagradas en la presente ley.

Artículo 9°. La presente Ley rige a partir de la fecha de su promulgación.

El Presidente del honorable Senado de la República,

Óscar Mauricio Lizcano Arango.

El Secretario General del honorable Senado de la República,

Gregorio Eljach Pacheco.

El Presidente de la honorable Cámara de Representantes,

Miguel Ángel Pinto Hernández.

El Secretario General de la honorable Cámara de Representantes,

Jorge Humberto Mantilla Serrano.

REPÚBLICA DE COLOMBIA - GOBIERNO NACIONAL

Publíquese y cúmplase.

Dada en Bogotá, D. C., a 27 de octubre de 2016.

JUAN MANUEL SANTOS CALDERÓN

El Ministro del Interior,

Juan Fernando Cristo Bustos.

El Ministro de Hacienda y Crédito Público,

Mauricio Cárdenas Santamaría.

La Ministra de Cultura,

Mariana Garcés Córdoba.

CARTAS DE COMENTARIOS

CARTA DE COMENTARIOS DEL MINISTERIO DE JUSTICIA AL PROYECTO DE LEY NÚMERO 178 DE 2016 CÁMARA

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural y se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

Bogotá, D. C., 1° de noviembre de 2016

Doctor

JORGE HUMBERTO MANTILLA SERRANO

Secretario General

Cámara de Representantes

Carrera 7 N° 8-68

Ciudad

Asunto. Remisión Concepto Proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara (Reforma Tributaria) – Consejo Superior de Política Criminal.

Respetado doctor Mantilla:

De manera atenta, me permito remitirle el Concepto al **Proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara,** *por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural y se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones,* (Reforma Tributaria), emitido el 31 de octubre de 2016 por parte de Consejo Superior de Política Criminal.

De igual manera, agradezco circular el respectivo concepto a los autores, ponentes y Congresistas integrantes de la célula respectiva en la que se encuentra el proyecto de ley para su conocimiento y fines pertinentes.

Cordialmente,

MARCELA ABADÍA CUBILLOS
Directora de Política Criminal y Penitenciaria
Secretaría Técnica Consejo Superior de Política Criminal

Anexos: Concepto del Proyecto de N° 178 de 2016 Cámara (Reforma Tributaria). Cuatro (4) folios

CONSEJO SUPERIOR DE POLÍTICA CRIMINAL

Estudio al **Proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara, 163 de 2016 Senado**, *por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural y se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*.

Proyecto de ley 178 de 2016 Cámara, 163 de 2016 Senado, *por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural y se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.*	
Autores:	Mauricio Cárdenas Santamaría, Ministro de Hacienda y Crédito Público
Fecha de Presentación:	19 de octubre de 2016
Estado Actual:	Tránsito a Comisión
Referencia:	16.15

El 25 de octubre de 2015, en sesión extraordinaria del Comité Técnico del Consejo Superior de Política Criminal se presentó para examen y discusión la propuesta de mecanismo penal contenido en el Proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara, Este concepto se realiza a partir del documento radicado en la Secretaría General de la Cámara de Representantes por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, que se puede consultar en la ***Gaceta del Congreso*** número 894 de 2016[1].

Debido a que el Proyecto de ley propone una reforma tributaria estructural, este concepto se ocupa exclusivamente del artículo 289, ubicado en el Título XIV, que propone la creación de un nuevo tipo penal en la Ley 599 de 2000. Revisado el texto en su integridad, no se registran otras propuestas de las que, en el marco de su competencia, el Consejo Superior de Política Criminal deba ocuparse.

1. **Contenido de la propuesta**

En materia penal, el Proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara, propone la creación de un nuevo capítulo el Título XV del Código Penal, que contiene las infracciones contra la Administración Pública. Este nuevo capítulo, el número 12, se denomina "Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes" y cuenta con una sola modalidad delictiva con la misma denominación, que sería el nuevo artículo 434-A de la Ley 599 de 2000. La redacción propuesta es la siguiente:

[1] Disponible en: http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar documento?p tipo=05&p numero=178&p con sec=46216.

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.

En la sección 4 de la exposición de motivos, bajo el título "Penalización", se desarrollan los argumentos que justifican esta modificación a la legislación penal. Se señala que en la propuesta subyace un análisis de la conveniencia de la protección penal, a partir de la idea de un uso cauteloso del mismo. Así, luego de presentar de manera general algunos ejemplos de la protección penal de la hacienda pública y la administración tributaria en otros países, y de la importancia de la participación de todos los contribuyentes, se sostiene que la nueva criminalización está justificada en la medida en la que refuerza los mecanismos penales para perseguir la evasión tributaria. En la exposición de motivos se expresa lo siguiente: "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".

Por último en la justificación de la iniciativa se destacan las siguientes características en el nuevo tipo penal:

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.

2. **Observaciones político-criminales a la propuesta punitiva del Proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara**

Luego del examen y la discusión de la propuesta penal que contiene el proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara, el Consejo Superior de Política Criminal considera que la actual redacción del nuevo tipo penal presenta algunas deficiencias e inconsistencias que lo tornan inconveniente como aporte e instrumento para desarrollo de 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*, como se menciona en la exposición de motivos que acompaña a la iniciativa.

Las observaciones que se desarrollan a continuación se presentan como comentarios a cada uno de los incisos que configuran la propuesta del nuevo tipo penal. Así, en relación con el primer inciso, se presenta algunos comentarios en torno a las sanciones penales y a la relación del nuevo tipo con otros vigentes en la legislación; en relación con el primer parágrafo, se argumenta la inconveniencia de este como estrategia político-criminal de persecución de la evasión tributaria a través de las agencias de control penal; en relación con el segundo parágrafo, se presentan algunos comentarios en torno a la aclaración de las características del autor de la infracción propuesta. Al final, como comentario de cierre, se hace una breve observación en torno a la Directiva Presidencial 04 de 2016 sobre las iniciativas legislativas del Gobierno nacional que tienen incidencia en el sistema penal.

Antes de presentar los comentarios específicos mencionados es preciso realizar uno preliminar en torno a la exposición de motivos. Dada la importancia y gravedad que reviste la creación de nuevos tipos penales, en esta oportunidad el Consejo Superior de Política Criminal encuentra que en la exposición de motivos no hay menciones explícitas que permitan evaluar y analizar algunos elementos relevantes en la propuesta, relacionados especialmente con la fijación con el límite de 7.250 salarios mínimos mensual vigente para configurar la relevancia penal de la evasión tributaria. En tal sentido, se reitera la importancia de que las propuestas que se sometan a la deliberación democrática en el Congreso de la República cuenten con la información empírica sólida que permita tomar decisiones de política criminal razonables, sostenibles en el tiempo y sobre todo con la capacidad suficiente para la intervención positiva en los problemas sociales que se le asignan al sistema penal.

2.1. **Indiferenciación punitiva y duplicidad de tipos penales**

En términos generales, el tipo penal propuesto criminaliza tres modalidades dolosas de conducta: (i) la omisión de activos; (ii) la presentación inexacta de la información de activos y; (iii) la declaración de pasivos inexistentes. La realización de cualquiera de estas conductas se castiga con pena de prisión de 4 a 9 años y multa del 20% del valor del activo omitido, del activo declarado de manera inexacta, o del valor del pasivo inexistente.

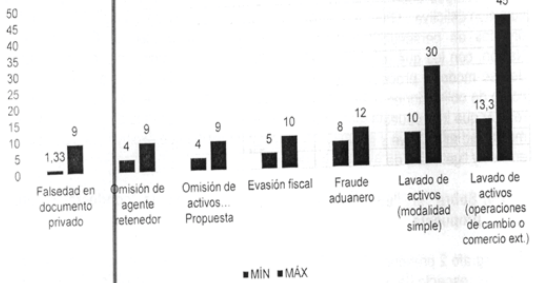
En opinión del Consejo Superior de Política Criminal la respuesta punible debe tener un grado de diferenciación que permita asignar una o respuesta punitiva mayor, dependiendo, en el caso de las omisiones de activos o de las inexactitudes en la declaración de los mismos, de lo que efectivamente se ha de declarar. De mismo modo, la intensidad de la reacción penal, al momento de la fijación del ámbito de movilidad, debería considerar la magnitud de la declaración de pasivos inexistentes. Así, a mayor entidad del daño, mayor intensidad de la reacción penal, lo cual puede contribuir a fortalecer la finalidad de prevención general que los tipos penales deben contener en su formulación en un código penal.

De otra parte, en relación con el contenido de la tipicidad propuesta –lo que se está formulando como infracción penalmente relevante–, es preciso mencionar que el delito propuesto es en cierto modo novedoso. Ello no implica que el sistema penal colombiano hasta el momento no tenga ninguna herramienta de persecución de la evasión fiscal, dado que esta se puede perseguir a través de otros tipos penales como la falsedad en documento privado (artículo 289 C. P.), el concierto para delinquir e incluso, en algunos casos, el lavado de activos (artículo 323 C. P.).

En la medida en la que los intereses de la administración tributaria no están completamente desprotegidos[2] por el derecho penal en materia de evasión de impuestos resulta importante analizar los escenarios en los que pueden generar conflictos de adecuación típica la nueva propuesta. Por ejemplo, el Consejo Superior de Política Criminal discutió la cercanía de la materia de prohibición de la propuesta con la que existe en el delito de falsedad en documento privado que, a pesar de proteger la fe pública (Título IX C. P.), y no directamente a administración pública (Título XV C. P.), permitiría sostener que ciertas formas de evasión fiscal se pueden considerar como modalidades agravadas de falsedad en documento. Siendo ello así, la situación amerita un mayor examen para tomar una decisión que evite eventuales conflictos de adecuación típica que, a la postre, pueden frustrar las expectativas de administración de justicia, tanto de las autoridades tributarias, como de la ciudadanía en general.

Conectado con lo anterior, también merece una observación más detallada la formulación punitiva de la propuesta. Si se comparan las penas de otros tipos penales que, por decirlo de alguna manera, hacen parte de la constelación del derecho penal tributario en el país, el delito bajo examen contempla reacciones similares a la de los delitos de falsedad y de omisión de agente retenedor, así como una reacción menor a la contemplada en los delitos de fraude aduanero, evasión fiscal y lavado de activos:

Gráfico 1. Comparación, en años, de las penas de prisión por delitos relacionados con el derecho penal tributario, 2016



Si se considera la magnitud del monto de la evasión que se propone criminalizar, la propuesta punitiva de la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes parece inconsistente porque, por ejemplo, existen evasiones fiscales y fraudes aduaneros criminalizados por un monto mucho menor que los 5.000 millones que establece la propuesta. Con esto, desde el punto de vista de la proporcionalidad de las penas y de la finalidad disuasiva y de prevención general, el uso del recurso penal merece un análisis más detallado.

2.2. **Inconveniencia de la extinción de la acción penal en los casos de corrección de la declaración**

Una de las características resaltables de la propuesta bajo examen es que no se criminaliza cualquier tipo de imprecisión, omisión o declaración deliberada en materia tributaria, sino una que resulta especialmente grave a partir del monto fijado en el mismo tipo penal. En consecuencia con ello, no resulta conveniente, desde la misma estrategia de persecución penal a las evasiones más graves, que la acción penal se extinga cuando se realice la corrección y pago correspondiente.

Si la persecución penal se circunscribe a las infracciones dolosas de una cantidad considerable de dinero que afecta la hacienda pública, no se entiende por qué cuando se activa la persecución penal, esta se condiciona de la manera como se propone en el parágrafo 1°. Más consistente sería que, en lugar de extinguir la acción penal, la corrección y pago sean considerados como elementos que disminuyen la intensidad de la reacción penal sin anularlo por completo; con lo cual se podría considerar como una circunstancia de atenuación punitiva, o de menor punibilidad, o un aporte efectivo que ofrezca motivos para la aplicación de un principio de oportunidad.

El uso cauteloso del derecho penal, como se menciona en la exposición de motivos, implica que la fórmula preventiva de las sanciones penales establecidas en los códigos debe tener una orientación general, es decir un mensaje de "no comisión delictiva". De otra manera, se corre el riesgo de confundir los roles de los órganos de persecución penal, particularmente de la Fiscalía General de la Nación, con los que tienen los organismos de control administrativo, convirtiendo de ese modo el proceso penal en una instancia, por decirlo de algún modo, de cobro de obligaciones tributarias bajo la sombra de una amenaza penal. No sobra reiterar que la propuesta que se examina tiene la característica de criminalizar una modalidad muy grave y además claramente dolosa (lo que excluye las hipótesis de errores y ligerezas) de evasión tributaria.

2.3. **Sobre el "contribuyente" como autor de la conducta punible propuesta**

El parágrafo 2° propone una definición según la cual "se entiende por contribuyente el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial". Para el Consejo Superior de Política Criminal no resulta del todo claro los alcances y límites de tal definición de contribuyente y por tal motivo solicita que se examine si se requiere del algún tipo de ajuste de tal modo que el autor de la conducta coincida con quien directamente se beneficia, patrimonial y tributariamente, de la infracción, es decir de la omisión de activos, de la presentación inexacta de los mismos, y de la declaración de pasivos inexistente.

2.4. **Sobre la Directiva Presidencia 004 de 2016**

En mayo 17 del presente año el Presidente de la República, mediante la Directiva 004[3], impartió instrucciones a todos los Ministerios en relación con las

[2] Otros ejemplos de protección penal de la administración tributaria, aunque no están directamente conectados con las modalidades de conductas objeto de discusión en esta oportunidad, son: evasión fiscal (artículo 313 C. P.), fraude aduanero (artículo 321 C. P.), y omisión de agente retenedor (artículo 402 C. P.).

[3] Disponible en: http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DIRECTIVA%2004%20DEL%2017%DE%20MAYO%20DE%202016pdf.

iniciativas legislativas que se pretendan presentar al Congreso de la República y que puedan tener incidencia, entre otras, en la configuración del sistema penal, como es el caso de la creación de nuevos tipos penales.

Esta Directiva fue creada en el contexto de la sentencia T-762 de 2015, mediante la cual la Corte Constitucional reiteró el estado de cosas inconstitucional en el sistema penitenciario y carcelario, tiene como propósito incrementar la racionalidad de las iniciativas que el Gobierno nacional propone a través de proyectos de ley. Los numerales 2 a 4 de la Directiva mencionan lo siguiente:

2. Con el fin de asegurar el cumplimiento de lo ordenado en la Sentencia T-762 de 2015, los proyectos de ley o acto legislativo que incidan en la política criminal y en el funcionamiento del Sistema de Justicia Penal y Penitenciario y/o afecten en directa o indirectamente la libertad individual de las personas o las condiciones de la población reclusa solo podrán radicarse en la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República si cuentan con el concepto previo del Consejo Superior de Política Criminal.

3. Adicionalmente, ningún Proyecto de ley o Acto Legislativo de iniciativa gubernamental que incida en la política criminal y en el funcionamiento del Sistema de Justicia Penal y Penitenciario y/o afecte directa o indirectamente la libertad individual de las personas o las condiciones de la población reclusa podrá ser presentado para concepto previo del Consejo Superior de Política Criminal sin un estudio que tome consideración el "Estándar constitucional mínimo que debe cumplir una política criminal respetuosa de los derechos humanos", a que hacen referencia los fundamentos 50 a 66 de la Sentencia T-762 de 2015.

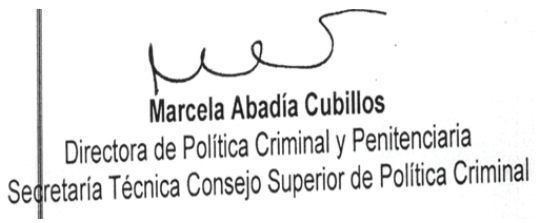
4. La radicación del proyecto de ley en la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República deberá acompañar el concepto del Consejo Superior de Política Criminal.

3. **Conclusión**

De acuerdo con lo expuesto en este concepto, el Consejo Superior de Política Criminal considera que la propuesta de tipo penal de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes contiene elementos que la tornan inconvenientes.

En tal sentido solicita que sean consideradas en el debate democrático en el Congreso de la República las observaciones realizadas en torno a **(i)** la indiferenciación punitiva, **(ii)** la eventual duplicidad de tipos penales, **(iii)** la eliminación de la propuesta de extinción de la acción penal y su reemplazo por otra estrategia, **(iv)** la revisión de los marcos punitivos propuestos y **(v)** la aclaración del sentido del "contribuyente" como autor de la infracción, así como de **(vi)** las razones de fijación del tope de 7.250 salarios mínimos como criterio de relevancia penal de la evasión tributaria.

COMITÉ TÉCNICO DEL CONSEJO SUPERIOR DE POLÍTICA CRIMINAL



CARTA DE COMENTARIOS DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO (ICDT) AL PROYECTO DE LEY NÚMERO 178 DE 2016 CÁMARA

Bogotá, D. C., octubre 4 de 2016

Doctor

HUMBERTO MANTILLA SERRANO

Secretario General

Cámara de Representantes

Ciudad

Respetado doctor Mantilla:

En nombre del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) reciba un cordial saludo. Con base en lo acordado en las dos reuniones previas sostenidas con ustedes, atentamente me permito remitir el documento de recomendaciones a los artículos que el Consejo Directivo de este Instituto ha considerado más relevantes de comentar, frente al proyecto de Reforma Tributaria presentado por el Gobierno nacional.

Agradecemos el interés del Congreso en contar con nuestra contribución para los debates que sobre el tema se adelantarán durante las próximas semanas.

Los comentarios del Instituto (en adelante "ICDT") en relación con algunos de los artículos del proyecto de reforma son los siguientes:

• PERSONAS NATURALES (Artículos 1° a 3°)

Para la determinación de la renta sujeta al impuesto el proyecto propone cinco (5) rentas cedulares (rentas de trabajo, pensiones, rentas de capital, rentas no laborales y dividendos y participaciones), precisando que en este sistema los ingresos no gravados, los costos, los gastos, las rentas exentas y en general los beneficios tributarios no podrán ser reconocidos simultáneamente en las diversas cédulas, y las pérdidas fiscales solo podrán ser compensadas contra las rentas de la misma naturaleza siempre y cuando el contribuyente lleve contabilidad.

En opinión del ICDT, el sistema propuesto mantiene la complejidad que pretende contrarrestar y viola el principio de capacidad de pago del contribuyente al impedírsele la compensación de las pérdidas fiscales en actividades productivas sujetas al impuesto, por ello consideramos que el sistema podría limitarse a 3 cédulas, (i) rentas de trabajo y pensiones, (ii) Demás rentas para unificar las rentas de capital y rentas no laborales, y (iii) dividendos y participaciones, con lo cual se simplifica el régimen de las personas naturales y se permitiría la compensación de las pérdidas en las actividades no vinculadas a las rentas laborales, sin vulnerar el principio de capacidad de pago y progresividad del impuesto.

De otra parte, al ampliarse los rangos de la tabla y subir la tarifa máxima al 35%, se Incrementa progresivamente la carga tributaria de las personas naturales. Sin embargo, las rentas de la cédula laboral sufren una doble limitación primero al someter los aportes voluntarios a los fondos de pensiones o cuentas AFC al 30% del ingreso laboral sin exceder de 3.800 UVT y luego al considerar que la sumatoria de las rentas exentas dentro de la cual se incluye la renta exenta laboral del 25% y los aportes antes señalados no pueden exceder el 35% de los ingresos netos con un techo de 3.500 UVT.

Finalmente y en relación con limitación a rentas exentas, el ICDT recomienda que se elimine del artículo 1° del proyecto el texto referido al artículo 332 del Estatuto Tributario.

• IMPUESTO DE RENTA SOBRE LOS DIVIDENDOS (Artículos 5°, 6° y 7°)

En la exposición de motivos del proyecto de ley de reforma tributaria, se dice que: "la exención sobre los dividendos y otros beneficios sobre los ingresos de capital favorece a quienes tienen mayores ingresos, afectando la progresividad del impuesto". Al respecto es importante reiterar que los dividendos no están exentos del impuesto de renta, ya que las utilidades sociales, que constituyen la misma materia económica que los dividendos, están gravados con el impuesto de renta.

Uno de los propósitos del proyecto de reforma tributaria consiste en reducir la carga tributaria de las empresas y aumentar el impuesto de las personas naturales. Para lograr tales objetivos se elimina el impuesto de renta para la equidad CREE a cargo de las empresas y se crea el impuesto sobre los dividendos para las personas naturales.

Partiendo de la base de la identidad económica entre la utilidad de las sociedades y los dividendos de los accionistas, es preciso sumar las dos cargas tributarias a que se hace referencia, para establecer la carga tributaria real sobre las utilidades de las empresas. Para tal efecto, la Comisión de Expertos Tributarios definió la tributación global diciendo que "tiene en cuenta la tarifa máxima del impuesto de renta sobre las sociedades y la tarifa máxima que recae sobre los dividendos en cabeza del accionista".

La tarifa global sobre utilidades sociales y dividendos de accionistas, según el proyecto de ley tendría que sumar las siguientes tarifas:

Tarifa imporrenta de sociedades año 2017	34%
Sobretasa imporrenta 2017	5%
Tarifa imporrenta sobre dividendos	10%
TOTAL	**45.1%**

El valor del 45.1% resulta de aplicar la tarifa del impuesto de renta y su sobretasa del 39%, más la tarifa del 10% sobre el valor del dividendo neto del impuesto de renta.

Si no se presentan modificaciones al proyecto de ley, la tarifa global bajaría en el año 2018 a 42.4% y a partir de 2019 a 38.8%.

Esta tarifa global del 45.1%, 42.4% o 38.8%, resulta muy elevada en comparación con la tarifa global del impuesto de renta en otros países, cuyas tarifas de tributación global son del orden de:

México	37%
Argentina	35%
Chile	35%
Perú	35%

En concepto del ICDT, la regulación sobre el impuesto de renta aplicable a las utilidades sociales y los dividendos debería tener en cuenta lo siguiente:

1°. La tributación de sociedades y socios debe ser integrada, de tal manera que a la sociedad se le grave la utilidad en el año en que la reciba y a los socios en el año en que se les distribuya el dividendo, pero estableciendo a favor de los socios un descuento equivalente a la parte proporcional que les corresponda sobre el impuesto liquidado a la sociedad sobre sus utilidades.

2°. En consecuencia, el ICDT sugiere que al momento de distribuir el dividendo, el accionista esté gravado a la tarifa progresiva de renta que le resulte aplicable, pero que, con el fin de eliminar la doble tributación, se le conceda al accionista un descuento equivalente al valor total del impuesto pagado por la sociedad. Así, el accionista pagaría el impuesto a la tarifa progresiva que le corresponda según su capacidad contributiva, con la posibilidad de tomar como crédito contra su impuesto la parte que le corresponda del impuesto de renta corporativo pagado por la sociedad que distribuye el dividendo.

3°. Alternativamente, en el evento en el cual se aplicara el sistema propuesto por el Gobierno en el proyecto de ley de gravar a la sociedad y al accionista en forma independiente, la propuesta del ICDT sería la de aplicar un impuesto a los dividendos que, en ningún caso, debería ser superior al 4.5% o 5%, para lograr una tarifa combinada que esté en el rango del 35%, que es la tarifa que aplica en los países con los cuales Colombia compite.

• TRIBUTACIÓN DE SUCURSALES (Artículo 7°)

El artículo 7° del proyecto de ley, mediante el cual pretende modificarse el artículo 246 del Estatuto Tributario, establece que los dividendos y participaciones que se paguen o abonen en cuenta a sucursales de sociedades extranjeras, será del 10% cuando provengan de utilidades que hayan pagado impuesto de renta en cabeza de la sociedad que las distribuye, y del 35% cuando las utilidades que se distribuyen no hayan estado sujetas a impuesto de renta en cabeza de la sociedad que distribuye el dividendo o la participación.

Esta norma debe ser analizada conjuntamente con el artículo 29 del mismo proyecto de ley que pretende modificar el artículo 30 del Estatuto Tributario. Este artículo considera como dividendos "*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*".

En aplicación del artículo 245 del Estatuto Tributario, tal como pretende modificarse, la transferencia al exterior de las utilidades obtenidas por la sucursal sería un dividendo gravado a la tarifa del 10%, generándose en virtud de la reforma tributaria una doble imposición sobre los dividendos percibidos por sucursales de sociedades extranjeras: una vez cuando el dividendo se paga de la sociedad colombiana a la sucursal y otra vez cuando la utilidad de la sucursal se transfiere al exterior.

Para eliminar esta doble imposición, debe darse a los dividendos pagados a sucursales de sociedades extranjeras y a otros establecimientos permanentes en Colombia, el mismo tratamiento de los dividendos pagados a otras sociedades nacionales, es decir, el de ingresos no constitutivos de renta para la sucursal o

establecimiento permanente. Cuando la sucursal o el establecimiento permanente transfiera al exterior sus utilidades, ello constituirá un dividendo gravado.

• TRIBUTACIÓN DE EXTRANJEROS QUE ENAJENEN INVERSIONES EN COLOMBIA (Artículos 18 y 128)

El ICDT recomienda modificar el parágrafo del artículo 6º: "Declaración voluntaria del impuesto sobre la renta", para permitir que las personas naturales no residentes en el país y las personas y entidades jurídicas extranjeras puedan presentar la declaración de renta, con efectos legales.

Lo anterior se soporta en que bajo el artículo 128 del proyecto de reforma, que modifica el artículo 415 del ET, los no residentes estarán sometidos a retención en la fuente por ganancias ocasionales a una tarifa del 10%, sin que proceda devolución alguna en el evento que la retención soportada supere el valor del impuesto generado en la enajenación, debido a que también se propone la modificación del artículo 592 numeral 2, mediante el artículo 18 del proyecto de reforma, en el sentido que las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, no deben presentar declaración de renta cuando la totalidad de sus ingresos haya estado sometida a retención. Con lo cual, de llegar a presentarse la declaración, se aplicaría el artículo 6° del ET, que solo permite a las personas naturales residentes en el país que hayan estado sometidas a retenciones en la fuente a presentar la declaración, con efectos legales.

No parece razonable que se determine como impuesto definitivo para los no residentes en el evento de enajenación de inversiones un valor equivalente al 10% del ingreso bruto, sin consultar el valor de la utilidad gravable que les corresponda.

• CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL (Artículo 22)

El artículo 22 propone que los contratos de colaboración empresarial en los cuales uno de los partícipes tenga un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. Según la exposición de motivos, esta disposición tiene como finalidad evitar la evasión del IVA e ICA a través de estos esquemas contractuales. Según se indica, la evasión se logra cuando a cambio de un inmueble o un servicio, se dan utilidades garantizadas, que no dependen del éxito de las actividades que el contrato desarrolle.

En opinión del ICDT, el problema de la redacción actual de dicha norma es que, al señalar que cuando haya rendimiento garantizado las relaciones del contrato se tratarán como relaciones entre partes independientes, no es claro cuál es el efecto preciso que se persigue. De acuerdo con lo anterior, se recomienda definir o dar alcance al término "relaciones entre partes independientes", para poder establecer si el efecto es que se reclasifican las rentas y por tanto se causa IVA, por ejemplo.

• CONCILIACIÓN DE INGRESOS (Artículo 27)

Según se lee en el informe de la Comisión de Expertos, "[a]provechando la transición hacia nuevos estándares contables internacionales que se encuentra en curso en Colombia, con la introducción de las llamadas NIIF, el nuevo impuesto busca que la tributación empresarial esté basada en lo fundamental en las utilidades contables, entendiendo que sobre ellas será necesario realizar algunos ajustes cuya definición detallada corresponde al Gobierno y a la Dian". (Subraya ajena). Por ello, "la base gravable (...) sería determinada partiendo de las utilidades contables que cada entidad jurídica determina en su sistema contable" con algunos ajustes. Con todo, a pesar de tomar como punto de partida la utilidad NIF, recomendó "142. (...) que se estudie la posibilidad de que para efectos fiscales se preserven los conceptos de costo histórico y la causación del costo o gasto o ingreso en el momento que efectivamente se origina una obligación de pagar o un derecho a recibir alguna contraprestación por dicho costo, gasto o ingreso generado, por supuesto, asegurándose de que sean operaciones ciertas, que guardan total proporcionalidad entre ellas y que efectivamente son necesarias para el desarrollo de la actividad de cada empresa". Lo anterior conduce, según criterio de la Comisión de Expertos a que "144. (...), la utilidad contable más o menos los ajustes propuestos a la misma generarían la utilidad gravable que será la base para calcular el impuesto a las utilidades empresariales".

La idea de tomar como referente la contabilidad para la determinación de la base gravable fue acogida por el Gobierno, proponiendo la adopción del modelo de conexión formal (e íntegra, con excepciones). En la exposición de motivos se evidencia esa intención cuando se indica, con subrayas ajenas, que se adopta "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". (Cfr. Anexo Justificación articulado personas jurídicas, artículo 21-1).

Tiene claro el Gobierno que el modelo de conexión formal consiste en tomar como punto de partida la contabilidad, dejando en manos del legislador la fijación de las reglas con base en las cuales se determina el impuesto sobre la renta (independencia y autonomía calificadora y de reglas); modelo que, en realidad, no comporta nada nuevo ni extraordinario para la legislación colombiana, porque ese es el modelo que ha seguido el país desde siempre. La tributación a la renta en Colombia no se calcula a espaldas de la contabilidad; los obligados a llevarla, parten de su resultado para adecuarlo a las exigencias fiscales y computar de esa forma la renta líquida, conciliando uno y otro.

El problema, por tanto, no es de sistema (conexión o desconexión) sino de método. La conexión formal es la interacción entre la contabilidad y los impuestos y puede ubicarse en uno de tres extremos: (a) conexión con subordinación total de lo contable a lo tributario, escenario en el que la base gravable es igual al monto de la utilidad comercial; (b) conexión con subordinación inversa (intromisión), es decir, la contabilidad se lleva siguiendo los lineamientos dispuestos por la ley tributaria; (c) conexión parcial sin subordinación, aunque con alineación conceptual.

En la hipótesis (c) se reconocen dos mecanismos: (i) adopción de remisiones como principio general con enumeración o descripción de excepciones y, (ii)

autonomía e independencia, con uso de remisiones expresas.

La comisión de expertos recomendó acoger el modelo de conexión parcial con autonomía e independencia, manteniendo las remisiones expresas. En materia de ingresos, su recomendación era mantener, a efectos tributarios, el principio de realización basado en el derecho de recibir una contraprestación.

Contradiciendo lo anterior, el modelo de conexión formal adoptado en el proyecto es, realmente, un modelo de interacción por remisión general a los estándares, con señalamiento expreso de excepciones. Ello permite entender por qué el proyecto, en el artículo 28, propone que los ingresos fiscales sean los ingresos devengados según NIF. A partir de esa regla general de remisión, "[e]ntendiendo 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" (Cfr. Exposición de motivos artículo 28).

Salvo por los dos primeros numerales de la lista (reservados para dividendos y venta de inmuebles y que tienen por objeto mantener la regla vigente actualmente para los mismos), los demás eventos resultan obvios por no envolver derecho a recibir, o teniéndola, la regla actual del ordenamiento permite definir la anualidad del ingreso. Es decir, si se mantuviera la definición que contiene el artículo 28 y 29 del ET, los eventos exceptivos que desarrolla el proyecto no generan ingreso porque ninguno de ellos envuelve derecho a recibir.

El problema de las listas expresas es que dejan a la suerte de la regla general, eventos que pudieran ser devengos contables y que carecen de capacidad contributiva por no expresar una realidad económica, como es el caso del retiro de inventarios en la construcción de inmuebles, evento en el cual la contabilidad reconoce ese retiro como una operación que genera ingreso y utilidad, pero, con claridad, esa operación y lógica contable, no comporta derecho a recibir una contraprestación. Este escenario no está enlistado en la enumeración del proyecto de ley. Otro ejemplo nos lo brinda la contabilización de subvenciones para el manejo de créditos subsidiados: la diferencia entra la tasa otorgada en el crédito y la tasa de mercado debe ser reconocida como un ingreso por subsidios, que de no incluirse en la lista, quedará sujeta a imposición.

En consecuencia, podría decirse que, cuando se establece un criterio general de realización fiscal de ingresos por la vía del devengo, y se determina una lista taxativa de excepciones, siempre se corre el riesgo de dejar por fuera excepciones que, de acuerdo con los criterios fiscales, debían haberse incluido.

En conclusión, la recomendación del ICDT es la de establecer una definición legal clara y comprensiva del criterio de realización del ingreso tributario, sin que dicha definición se simplifique a la remisión genérica al devengo contable, que puede dar lugar a la problemática a la que se ha hecho referencia.

• ACCIONES CON DIVIDENDO PREFERENCIAL (Artículo 34)

La norma debe ser revisada cuidadosamente porque no tiene ninguna justificación que los dividendos reciban el tratamiento de rendimientos financieros, así sean preferenciales o garantizados, si no exceden del monto de los dividendos que se reconozcan por las acciones ordinarias. Solamente en el caso de que la sociedad emisora reconozca a los accionistas correspondientes dividendos o rendimientos en exceso de los que se paguen por las acciones ordinarias podría tener sentido, respecto de ese exceso, el tratamiento de los ingresos correspondientes como *ingreso financiero*.

Por lo que toca con la desagregación patrimonial del valor de las acciones para que en alguna proporción corresponda a pasivo de la sociedad y activo financiero del inversionista, se debe tener especial cuidado para que no se desnaturalice lo que realmente es la inversión.

Esta disposición, como está redactada en el proyecto de ley, puede ser funesta para las inversiones.

• CONCILIACIÓN DE COSTOS (Artículo 38)

En opinión del ICDT, al igual que en el capítulo de ingresos realizados, debe, para el caso de los costos admisibles fiscalmente, establecerse de manera expresa en la norma el criterio de realización del costo para fines fiscales, sin hacer una remisión genérica al devengo contable.

Alternativamente, en el evento en el que se decida mantener la propuesta presentada por el Gobierno, se llama la atención sobre el contenido del literal d) en relación con los pasivos laborales. Vale la pena revisar si se entiende que conceptos como el de vacaciones iría por pagos y no por causación, por no tener realmente un monto y fecha ciertos cuando se hace la consolidación. En opinión del ICDT, no debería existir limitación en la deducción de vacaciones, pues, según salario corriente y tiempo de servicio, es muy fácilmente calculable el valor causado que debería ser objeto de deducción.

• DEPRECIACIÓN EN VENTA DE INMUEBLES CON AUTOAVALÚO (Artículo 49)

Recomienda el ICDT en este artículo que no se incluya en el cálculo de la determinación de la utilidad en la enajenación de inmuebles la disposición mediante la cual se restarían del costo las depreciaciones que hayan sido deducidas para fines fiscales. Se eliminaría la adición sugerida por el artículo 49. La determinación del costo por la vía del autoavalúo es un sistema completamente independiente de la determinación del costo por la vía del costo histórico menos depreciaciones.

• COSTO Y AMORTIZACIÓN DE INTANGIBLES (Artículos 51 y 82)

Conforme a la exposición de motivos del proyecto, el costo para efectos fiscales de los activos intangibles tendría el mismo tratamiento contable establecido por la NIC-38. La amortización o deterioro, se haría en el plazo que se establezca para cada activo en la contabilidad, sin ser inferior a cinco años.

Tanto el artículo 51 (costo fiscal) del proyecto como el artículo 82 (amortización), proponen que la plusvalía o good will o fondo de comercio o crédito mercantil, no sean amortizables fiscalmente y el deterioro del activo no deducible.

Esta restricción de deducibilidad es inequitativa porque parte de la premisa de que todas las adquisiciones de empresas en las que se obtiene el control, son siempre exitosas y producen resultados positivos. Cuando ocurre lo contrario, el inversionista sufre una

reducción patrimonial, reconocida en la contabilidad (NIC-38), porque se ha producido un deterioro.

Al adquirirse por un mayor valor una empresa, el comprador está pagando por unos ingresos que espera recibir en el futuro. Si sus expectativas no se dan y por el contrario la suma adicional al patrimonio neto pagado (activo intangible) pierde valor o requiere ser castigada y estos hechos se reconocen en la contabilidad reduciendo su patrimonio, este deterioro debe ser deducible para efectos fiscales.

El proyecto de reforma claramente reconoce que en la compraventa de negocios puede existir un intangible asociado, en el parágrafo 1 del artículo 143 ET (artículo 82 de la reforma), sin embargo el parágrafo primero mezcla o confunde el término plusvalía o sobreprecio, con el gado will, fondo de comercio y crédito mercantil.

• CONCILIACIÓN DE DEDUCCIONES (Artículo 60)

Igualmente, considera el ICDT que siempre que se intenta incluir taxativamente en las excepciones los casos en los cuales el devengo contable no debe ser aceptado como una deducción fiscal, se corre el riesgo de que no queden comprendidas todas las situaciones factibles, debido a la variedad y complejidad de los negocios.

Sugiere el ICDT que se incorpore una clara definición de gastos admisibles para fines tributarios, sin que dicha definición se remita a determinar el gasto fiscal deducible como aquel devengado contablemente.

Alternativamente, en el evento en el cual se acepte la propuesta del Gobierno de incorporar las exclusiones a que se refiere el artículo 60, llamamos la atención sobre el literal c) del numeral 2 en el que se pretende limitar la deducción de gastos asociados a sentencias judiciales o arbitrales que en la mayoría de los casos deberían ser deducibles. Igualmente, en el literal d) del mismo numeral 2, se debería modificar la expresión "impuestos asumidos por terceros" por la expresión de "impuestos asumidos de terceros".

• PAGOS EN ACCIONES (Artículo 63)

1. En el literal b) numeral 1 es necesario precisar cuál es el "momento de realización". Este debería coincidir con la fecha en la cual la sociedad empleadora asume la obligación de entregar las acciones al trabajador.

2. En los puntos i y ii del literal c), numeral 1, en lugar de "bolsa de valores de reconocido valor técnico" debería decirse "bolsa de valores de reconocida Idoneidad según lo determine la DIAN" para estar en línea con el art. 55 del proyecto que adiciona un parágrafo al artículo 90 del ET. También se debería hacer mención de la Bolsa de Valores de Colombia.

3. En el punto ii, literal c), numeral 1, remite a lo previsto en el artículo 90 ET (en lo pertinente es el parágrafo que adiciona el artículo 55 del proyecto) para fijar el valor de las acciones que no cotizan en una bolsa de valores reconocida. Por tratarse de un pago derivado de la relación laboral, lo más apropiado sería señalar que cuando se entreguen al trabajador acciones que no cotizan en bolsa, el ingreso se establecerá a partir del valor intrínseco de las mismas, calculado con base en el último balance auditado de la sociedad cuyas acciones se le entregan al trabajador.

4. En el literal c), numeral 1, se les da el mismo tratamiento a los dos mecanismos de pago basados en acciones para cuantificar la deducción de la sociedad empleadora, olvidando que en el caso de la opción de compra hay un pago a cargo del trabajador cuando la ejerce, el cual debería restarse para establecer el valor a deducir por parte del empleador.

5. Es necesario definir cuál debe ser el tratamiento si la sociedad empleadora que entrega a su trabajador acciones en una vinculada no recibe cargo alguno (no hay recobro) por dichas acciones.

6. En el literal d), numeral 1 se condiciona la deducibilidad del pago basado en acciones a que se efectúen aportes a la seguridad social, como si dicho pago fuera salario en todos los casos. Debería exigirse tal requisito únicamente si dicho pago constituye salario de acuerdo con la legislación laboral.

7. En el literal b), numeral 2 debe excluirse "o se efectúe la correspondiente anotación en cuenta" como posible fecha en la cual el trabajador debe reconocer el ingreso, porque eso va en contra de lo planteado por el propio ET en el sentido de que los pagos laborales solo generan ingreso cuando se reciben efectivamente y NO cuando ocurre el abono en cuenta.

• IVA EN BIENES DE CAPITAL (Artículo 66)

Para el ICDT es importante insistir en que el IVA causado en la adquisición de bienes de capital no debería ser tratado como una deducción, sino como un descuento tributario, tal y como fue sugerido por la Comisión de Expertos y tal y como ocurre en los demás países con los cuales Colombia compite en materia de inversión. Dicho descuento podría realizarse contra el impuesto de renta o contra el impuesto a las ventas. Es importante mencionar que, de acuerdo con el artículo 28 de la Decisión 599 de la CAN, el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital debe tratarse como un descuento.

Alternativamente, en el evento en el que se tome como deducción, se recomienda por parte del ICDT que cuando el IVA no pueda deducirse totalmente por insuficiencia de renta, el exceso se aplace para ser amortizado contra rentas de ejercicios siguientes. La recomendación consiste entonces en que dicho exceso no genere pérdida fiscal y no extienda por ese solo hecho la firmeza de la declaración.

• REGALÍAS (Artículo 68)

En criterio del ICDT, no debería limitarse la deducción de regalías a que se refiere el artículo 68 del proyecto.

En lo referente a intangibles formados en el territorio aduanero nacional, debería considerarse que existen instrumentos legales antiabuso que permitirían controlar situaciones como las que se pretenden evitar mediante una prohibición absoluta de deducibilidad que, en opinión del ICDT, no resulta razonable.

Frente a la prohibición de deducir las regalías cuando están asociadas a productos terminados, considera el ICDT que se trata de una prohibición que carece de fundamento y genera una asimetría inconveniente.

• GASTOS EN EL EXTERIOR (Artículo 69)

En opinión del ICDT, la limitación de gastos en el exterior del artículo 122 del ET (modificado por el artículo 69 del proyecto de reforma tributaria),

no debería existir, en el contexto actual de precios de transferencia en pagos a vinculados, limitación de pagos a paraísos fiscales, proporcionalidad de las expensas, normas antiabuso, requisitos de sustancia y forma, entre otros.

Por lo anterior, se sugiere retirar el proyecto el artículo 69 y, en cambio, adicionar el artículo de derogatorias incluyendo la derogatoria del actual artículo 122 ET.

• LIMITACIÓN A LA DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN (Artículo 79)

Establece el parágrafo 1° del artículo 137, modificado por el artículo 79 del proyecto que, en ausencia de reglamentación, el valor máximo de depreciación será del 5% anual. El criterio del ICDT en materia de depreciación es que la ley debería determinar claramente las normas y criterios de depreciación de activos, sin crear una situación como la que plantea la norma que se sugiere eliminar.

No resulta razonable que la ausencia de una reglamentación limita la deducción tributaria por depreciación a que se tendría derecho por parte de los contribuyentes, teniendo en cuenta la naturaleza y vida útil de los activos depreciados.

De otro lado, observa el ICDT que en el cuerpo normativo no hay suficiente claridad para que los interesados puedan establecer nítidamente las normas que regulan la depreciación de activos poseídos a 31 de diciembre de 2016 y la de los bienes que se adquieran a partir de esa fecha. Sobre los costos fiscales o saldos por depreciar de referencia, por ejemplo, faltan precisiones.

• NORMAS SOBRE RÉGIMEN DE TRANSICIÓN - IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Artículo 121)

Depreciaciones

Resulta incierto que los activos pendientes de depreciar a la entrada en vigencia de la ley tengan para fines de depreciación la vida útil remanente del activo de conformidad con la técnica contable, puesto que para fines contables se trata de un estimado que puede estar sujeto a variaciones y no es claro si le aplican las limitaciones porcentuales de alícuota definidas por el reglamento sobre la base del marco legal.

Por lo tanto, sería deseable que a tales activos no le resultara aplicable la limitación de alícuota máxima y que pudieran terminar de depreciarse sin sujeción a las limitaciones de la nueva ley.

Costos de exploración, explotación y desarrollo

La amortización en línea recta en un período de 5 años debería continuar siendo una opción del contribuyente.

Saldos a favor

Debería referirse, en general, a todos los saldos a favor no solicitados para extender a los del año gravable 2015 y anteriores la opción del literal a), pues en el texto sugerido no queda claro.

Pérdidas fiscales

La fórmula propuesta pretende mantener la limitación porcentual para la compensación de las pérdidas incurridas en la liquidación del impuesto sobre la renta como si el CREE subsistiera, y en tal sentido es válida para las pérdidas incurridas a partir de 2013.

Sin embargo, para las pérdidas incurridas hasta el período gravable 2012 tal limitación porcentual no debería existir.

Por otra parte, el término de compensación de 8 años resulta insuficiente para industrias de tardío rendimiento como la de la construcción o la extractiva. En tales casos, el término para la compensación de pérdidas no debería ser inferior a 15 años.

Finalmente, para las pérdidas acumuladas antes de la entrada en vigencia de la ley, debería conservarse el régimen de compensación vigente al momento en que fueron incurridas, tal como lo ha sostenido la Corte Constitucional y la propia doctrina de la DIAN (C. Cnal D-6976 21/5/08), pues no se trata de un beneficio fiscal sino de una verdadera minoración estructural que corrige la inequidad implícita en la liquidación de un impuesto en sectores de la actividad económica en los que el año gravable no se compadece con los ciclos económicos del negocio.

Crédito mercantil

Debería referirse al artículo 110 de la Ley 1607 de 2012, pues el 143-1 después de la reforma se refiere a amortización de inversiones en minas petróleo y gas.

En relación con el período de amortización del crédito mercantil para los saldos no amortizados al 31 de diciembre de 2016, el artículo 121 del proyecto, en lugar de establecer una amortización en un período mínimo de 5 años, exige que ella se realice en 5 años, lo cual podría obligar a algunos contribuyentes a amortizar de manera que se causen pérdidas fiscales que posteriormente no puedan utilizar por la propuesta que limitaría a 8 años el período de amortización de pérdidas. Sugiere el ICDT que se mantenga el criterio de amortización en un período mínimo de 5 años, pero que no se limite la posibilidad de hacerlo en un plazo superior.

• RENTA ORDINARIA EN VENTA DE ACCIONES POR SOCIEDADES HOLDINGS (Artículo 122)

Se destaca igualmente, la modificación que se pretende incluir al art. 300 E.T. (art. 122), al excluir del régimen de ganancias ocasionales a los contribuyentes que detenten acciones y participaciones en calidad activos fijos por más de 2 años en desarrollo de su "actividad económica" (holdings), quedando la utilidad gravada como renta líquida ordinaria. Esto desestimula el desarrollo económico asociativo a través de sociedades "holding".

Adicionalmente, la definición propuesta de activo fijo, cuando dice "o hace parte de su actividad económica", es totalmente imprecisa, pues podría interpretarse en el sentido que todos los activos de una empresa forman parte de su operación, con lo cual se estaría eliminado en la práctica el impuesto de ganancias ocasionales. Por esta razón, el ICDT recomienda que se elimine esta expresión.

• BENEFICIARIOS EFECTIVOS (Artículos 132 y 133)

El término beneficiario efectivo se incluye como una medida de control a través de la solicitud de información, pues busca que la Dian cuente con la información de quienes están detrás de las estructuras de

propiedad de las empresas. También se utiliza como mecanismo antielusión, con una medida de limitación de gastos al exterior cuyo beneficiario efectivo sea el mismo contribuyente (artículo 136 del proyecto).

El término "beneficiario efectivo" tal como está definido en los artículo 132 y 133 del proyecto se utiliza tanto como "persona controlante" tal como la han entendido los CRS (Common Reporting Standards de la OCDE), como beneficiario efectivo propiamente dicho; incluso, los mismos artículos 132 y 133 hacen referencia al término "beneficiario real", entendido como "toda persona natural o jurídica que, sin tener la condición de cliente, es la propietaria o destinataria de los recursos o bienes objeto del contrato o se encuentra autorizada o facultada para disponer de los mismos" que se usa en lo lineamientos del Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos y de la Financiación del Terrorismo (SARLAFT).

No obstante lo anterior, en opinión del ICDT, debería tenerse en cuenta lo siguiente:

1. Hay disparidad en el alcance del término en el artículo 132 (que lo define para efectos de reporte de información con destino a la Dian) y el artículo 133 (que lo define para efectos de reporte de información con destino a otras jurisdicciones), siendo más amplio y comprensivo el del artículo 133. Esto es inconveniente pues dificulta la debida interpretación del término. La disparidad se puede manejar como excepción o caso especial a través de un parágrafo o numeral diferente, pero no como definición.

2. La definición carece de elementos objetivos que delimiten el significado del término y deja abierta su interpretación con los problemas prácticos que eso puede tener. Por tanto se recomienda definir porcentajes de propiedad para establecer el control así como otros elementos, lo mismo que en relación con el beneficio. Para esto se pueden seguir los lineamientos de la vinculación económica y/u otros que den claridad.

• REVELACIÓN OBLIGATORIA PLANEACIÓN AGRESIVA (Artículo 139)

Aunque esta propuesta de normas es consistente con la recomendación de la Acción 12 del reporte final de Beps, en opinión del ICDT, la misma presenta algunos vacíos y dudas que podrían generar serios problemas de interpretación y de aplicación de estas normas.

La norma propuesta considera como estrategias de planeación tributaria agresiva, aquellas que representen una ventaja tributaria *actual o potencial* para el contribuyente. Por su parte, se considera ventaja tributaria (i) el ahorro tributario derivado de la implementación del esquema y (ii) que sea de las principales razones para formular el mismo.

Considerar el ahorro tributario actual o potencial como causal suficiente para calificar un esquema de planeación como agresivo, es extremo y contradice los conceptos de planeación tributaria legítima y de economías de opción. En efecto, la planeación tributaria legítima consiste en la facultad que tienen los particulares de adoptar las fórmulas negociales que resulten más eficientes. Por su parte, la economía de opción es el derecho de los contribuyentes de elegir, entre varias alternativas, aquella que resulte más favorable desde la perspectiva tributaria.

Las normas propuestas equiparan la noción de abuso, implícita en el concepto de planeación agresiva, a las nociones de planeación tributaria legítima y a las economías de opción. Esta asimilación es equivocada y podría llevar a considerar como agresiva la adopción de alternativas que generen cualquier ahorro fiscal.

Adicionalmente, la propuesta exige que el ahorro tributario sea una de las principales razones del esquema para considerarlo agresivo, y no la causa principal del mismo. Esta exigencia desconoce la posibilidad de que coexistan razones económicas válidas con un propósito de eficiencia fiscal. En este sentido, si en una operación coexisten motivos negociales legítimos y adicionalmente existe un propósito de optimización tributaria, el esquema es considerado por la norma como agresivo de forma inmediata.

Existe doctrina y jurisprudencia extranjera que ha sostenido que la eficiencia fiscal es un motivo económico válido para ejecutar una operación y esta posición es abiertamente desconocida por las normas propuestas.

La propuesta generan incertidumbre en la forma en la que la administración tributaria pretenderá probar que una de las principales razones para llevar a cabo la operación fue un ahorro tributario real o potencial.

Las normas propuestas no resuelven una eventual inconstitucionalidad, derivada del privilegio y confidencialidad de los asesores (abogados, contadores, economistas, etc.). Tampoco se resuelve la posible violación de las normas que consagran excepciones al deber de dar testimonio por parte de los abogados, ni la posible violación al estatuto del abogado por revelar información confidencial.

• ENTIDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR (Artículo 139)

El artículo 139 del proyecto adiciona el libro 7 al Estatuto Tributario, el cual introduciría una serie de herramientas tendientes a evitar la erosión de la base tributaria en el impuesto de renta y el trasladado de beneficios tributarios a filiales del exterior no residentes en el país, según recomendaciones de la OCDE.

En el caso específico del artículo 139 del proyecto, le adicionaría los artículos 891 a 902 al E.T., los cuales implementan en Colombia las reglas de la Acción 3 de BEPS, sobre entidades controladas del exterior (en adelante ECE).

En el artículo 891, se establece que los contribuyentes en Colombia que lleguen a tener el 10% o más del capital o de los resultados de la ECE, estarían sujetos a las reglas de control establecidas en estas normas. Con ello se adopta una regla mucho más estricta, ya que en algunas jurisdicciones se han implementado estas normas cuando la situación de control supera el 50%.

En el artículo 892, para determinar la situación de control, se hace referencia a los 7 literales del numeral 5 del artículo 260-1 del E.T. En lo que tiene que ver con los literales c), d) y f), dichos supuestos consagran situaciones de control por encima del 50%, lo cual no tiene sentido, por cuanto la regla adoptada en el artículo 891 es la del 10% del capital o de los resultados de la ECE.

El parágrafo 2° de este artículo, entre las presunciones de control incorpora la expresión "jurisdicción de baja o nula imposición", remitiéndose al artículo 260-7

del E.T., el cual se refiere a las consideraciones que se deben tener en cuenta para considerar a una jurisdicción como un paraíso fiscal.

El numeral 1 de ese artículo, establece que el tipo de imposición es bajo, cuando las tarifas que se aplican a esas rentas en Colombia sean menores; por consiguiente, si en el país hay rentas pasivas que van a quedar gravadas a tarifas del 39% para 2017, 36% para 2018 y 32% para 2019 y siguientes, no puede decirse que tarifas promedio del 24,66% (para países miembros de la OCDE – Base Datos, estadísticas "Corporate Income Tax Rate 2016") se puedan considerar bajas.

En este caso, sería preferible adoptar un criterio más generalizado y dinámico, como es el caso de "país no cooperante", el cual se ha venido aplicando por varios países.

El literal a) del numeral 1 del artículo 893, exceptúa de las rentas pasivas a "Las utilidades que son susceptibles de distribución que 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".

En este caso, faltaría por incluir también en la excepción a las rentas obtenidas por establecimientos permanentes que se incorporen a los ingresos de la filiales y, de otra parte, la expresión residencia fiscal sobra, ya que las filiales pueden obtener rentas en otras jurisdicciones diferentes a su residencia fiscal.

• ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (Artículos 140 a 162)

En términos generales el proyecto acierta en la taxonomía de los entes que pueden pertenecer al régimen tributario especial porque los distingue de otras organizaciones no gubernamentales declarantes y de las entidades públicas del nivel central y descentralizado, inmunes al impuesto sobre la renta. No obstante, persiste en incluir a las cooperativas que no cumplen con la característica esencial que es no repartir los excedentes. Podría admitirse un régimen de transición para esos entes o gravar los excedentes a la tarifa especial del 20% pero de las normas propuestas no se entiende bien cuál es la intención en relación con ellas.

En primer lugar, se debe definir como un conjunto normativo de tributación para los contribuyentes clasificados en las categorías de actividades meritorias que hayan obtenido aprobación de funcionamiento por el órgano de control que corresponda, hayan sido inscritos en el Registro de Entidades Sin Ánimo de Lucro que llevan las Cámaras de Comercio y obtengan el aval de la Dian. El método legislativo "de calidad" exige contar con una norma de desarrollo, que cambie la presunción actual de exención con gravamen residual del excedente no reinvertido hacia una presunción de gravamen ordinario con posibilidad de desgravamen previa comprobación de los requisitos entre los cuales se cuenta la ausencia de repartición de excedente.

La propuesta adopta algunas de las recomendaciones de los expertos y de la sociedad civil, pero es muy difusa en torno a los controles propuestos. Como los controles son esenciales al buen funcionamiento del Régimen Tributario Especial, se debe dar claridad sobre una primera banda que conserva las competencias propias de las entidades encargadas de la vigilancia y control funcional de algunas entidades sin ánimo de lucro, que está actualmente dispersa y seguramente continuará así, de acuerdo con cada sector (por ejemplo Superintendencia de Salud, Superintendencia Solidaria, Invima, etc.). Seguidamente, se debe unificar la función del registro de entidades sin ánimo de lucro en *un solo registro que dota de publicidad y transparencia la información* sobre la estructura, representantes, objeto, modelo financiero, etc. (segunda banda). De esta manera, como a través del registro se obtiene la personería jurídica y se certifica existencia, se cuenta con un inventario cierto de todas las entidades sin ánimo de lucro con la anotación de quien las vigila o autoriza su funcionamiento, según regulaciones que ya se encuentran en distintas leyes.

La calificación de la DIAN sobre las entidades sin ánimo de lucro que acceden al régimen tributario especial, es posterior a la existencia legal, de manera que lo prudente es que la Dian (tercera banda de control) profiera los actos administrativos de su competencia y los inscriba en el mismo registro, en una función en línea, como finalmente se logró hacer para el RUT, sin perjuicio de las notificaciones directas al interesado y de los recursos procedentes contra los actos administrativos.

El proyecto de reforma elimina la deducción de las donaciones a favor de las entidades no contribuyentes del artículo 22 y 23 del E.T., e introduce un descuento o crédito fiscal contra el impuesto ya liquidado, que desestimula las donaciones para la financiación de las actividades meritorias, en la medida que el descuento tributario del 20% del valor de la donación resulta muy inferior al porcentaje real de disminución efectiva existente en el régimen vigente puesto que ahora se deduce el 100% lo que equivale a un descuento efectivo igual a la tarifa del impuesto aplicable al donante, efecto económico que debe conservarse en términos efectivos, aunque por transparencia y en razón de la facilidad para medir el impacto de estos descuentos, estamos de acuerdo en que se sustituya por el descuento. Por esa razón, si bien se pretende controlar con mayor rigor las actividades de beneficencia y utilidad común, no es aconsejable desestimular el mecenazgo. Proponemos que se permita descontar el porcentaje tarifario aplicable a la persona natural o jurídica que efectúa la donación.

Adicionalmente, es necesario clarificar que sobre la parte del excedente no invertido se debe tributar como entidad del régimen tributario ESAL. De no efectuarse este ajuste se generarán dudas sobre la tarifa aplicable puesto que podría pensarse que aplica una de dos: bien la propia del régimen tributario especial del 20%, o la del régimen general del 32%, que debería resultar aplicable solo a quienes incumplan con los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial y a los que son retirados de él mediante los correspondientes actos administrativos.

Sobre el valor de las donaciones no se puede compartir que se ordene tomar *el menor valor* entre el costo fiscal y el valor comercial, puesto que habría un claro desincentivo a donar, castigando el altruismo. Para el donante es importante tener la posibilidad de donar bienes a entidades que impactan la sociedad positivamente pero de forma tal que obtenga un efecto real de disminución en la determinación de su impuesto, como crédito contra el impuesto a pagar que es lo que se propone, y para el donatario es relevante recibir bienes que realmente tengan un valor estimado por un experto

independiente, que queden registrados por el valor comercial para el desarrollo de la actividad meritoria.

Se recomienda eliminar el literal b) del numeral 3 que se refiere a los miembros directivos y fundadores así como los representantes legales que reciban una declaración de caducidad de un contrato celebrado con entidad pública, porque no siendo la ESAL misma la que recibe una caducidad sino uno de sus fundadores o directivos, no se ve por qué se sanciona con la exclusión del régimen a la entidad. Esto es realmente excesivo. En su lugar proponemos incorporar un numeral 4 que efectivamente dé cuenta del incumpliendo de las actividades propias del objeto de la actividad para la cual han sido creadas o por destinación diferente de los recursos percibidos a título de donación.

Sin perjuicio de los comentarios aplicables a la realización de ingresos, costos y gastos, el ICDT recomienda aclarar y poner a tono con las nuevas disposiciones la regla de la base gravable que debe partir de la regla general de ingresos y costos y gastos imputables a la actividad meritoria, ya que la base anterior, que el proyecto no modifica, ha generado toda suerte de disputas en vigencia del decreto 4400 de 2004, que ahora se entendería derogado tácitamente, con su muy discutible concepción de los "egresos no procedentes" que algunos habían interpretado como "gravados automáticamente", aún sin que hubiera beneficio o excedente, ni contable ni fiscal, por una errada redacción del artículo 8° parágrafo del reglamento. Ahora debería establecer la regla que consiste en que si el egreso no es deducible de la base, se reconstruye el cálculo, pero no se pierde el régimen de base gravable como excedentes exentos o gravados y tarifa especial. Cosa distinta ocurriría si se viola la ley en los eventos de pérdida de la calificación y por ende imposibilidad de aplicar la tarifa especial y de recibir donaciones, de manera que estos entes pasan a ser gravados a la tarifa ordinaria, sin perjuicio de las sanciones aplicables. Recomendamos la ampliación del artículo 155 en la medida que si bien se establecen las consecuencias de las donaciones que reciben las entidades sin ánimo de lucro *no acreditadas en el Régimen Tributario Especial*, no se dice cuál es su régimen para el donatario que, naturalmente debería resultar ingreso gravado bajo el régimen de una sociedad sin derecho a descuento para el donante. En contraste, las donaciones son ingresos no constitutivos de renta si se reciben por un ente calificado por la DIAN.

• IVA EN VENTA DE DERECHOS Y ACCIONES (Artículo 173)

De los artículos 653 y siguientes del Código Civil se infiere que las acciones son bienes incorporales (artículo 668 C.Cv) que corresponden a títulos que incorporan derechos representativos de obligaciones de hacer exigibles respecto de terceros (artículo 379 C. Co). Las partes de interés y las cuotas sociales no son títulos, pero surgen de la condición de socio y otorgan los mismos derechos previstos para las acciones.

En la medida en que las acciones son bienes incorporales, del literal a) del artículo 173 del proyecto surge que la venta de acciones y la cesión de cuotas o partes de interés quedan incluidas en el nuevo hecho generador del IVA. Adicionalmente, no están incluidas en los listados de bienes excluidos y exentos del gravamen.

Si por cualquier razón se desconociere esta calidad (bien intangible), la operación de transferencia también queda incursa en el supuesto de cesión de derechos, prevista en el literal b) del mismo artículo 173.

Por vía de excepción se excluyen, en la medida en que tengan la calidad de activos fijos para el enajenante, dentro del marco amplio previsto en el texto del artículo 60 del ET sugerido en el proyecto.

En consecuencia, en opinión del ICDT, a la luz de las normas propuestas ocurriría lo siguiente:

• Si el enajenante posee las acciones, cuotas o partes de interés social como activo fijo, no hay lugar a causación de gravamen.

• Si el enajenante posee las acciones para fines especulativos, el activo es inventario y se causa IVA en la operación.

• Si el comprador adquiere las acciones con fines especulativos, computa el eventual IVA repercutido como descontable, con efecto tributario neutro en el tiempo, pero con implicación financiera por el mayor uso de caja.

• Si el adquirente trata las acciones como activo fijo, la causación del IVA implica un sobrecosto del bien, solo recuperable como deducción en el impuesto de renta (si es declarante) (artículo 66). Si el adquirente no es declarante (ej. extranjeros), el IVA pagado constituye mayor valor del activo.

En opinión del ICDT, el esquema desestimula la adquisición de acciones como activo fijo para extranjeros no declarantes, quienes tendrían que tratar el IVA como mayor valor del costo del activo, eventualmente recuperable al momento de la venta. Así mismo, afecta, en términos generales, el negocio bursátil en acciones, porque para el comprador que adquiere con IVA, es incierto el momento de recuperación del IVA repercutido, en cuanto no es previsible el momento de la venta, por lo que se afecta financieramente la rentabilidad de la operación.

• CLÁUSULA ANTIABUSO (Artículos 260 a 262)

En términos generales, el proyecto de reforma tributaria pretende reducir los posibles arbitrajes de los contribuyentes, no haciendo igual en relación con las permisibles eventuales arbitrariedades en que pueden incurrir funcionarios de la Administración.

Tal es el caso, entre otros, de las normas sobre abuso en materia tributaria (artículos 260, 261, 262) y la sanción penal por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes (artículo 289).

El proyecto redefine la institución del abuso tributario y su procedimiento, de forma tal que el contribuyente queda sometido a la discrecionalidad de los funcionarios de la Administración. En opinión del ICDT, para atenuar esta posibilidad y otorgarle juridicidad a la figura sería necesario:

1. En los casos en que el contribuyente no incurre en simulación, disponer que la recaracterización o reconfiguración jurídica del hecho imponible debe adecuarse a la realidad de las operaciones económicas; en otras palabras, para que los actos o negocios jurídicos puedan calificarse como abuso tributario por elusión es indispensable que se llegue a iguales o similares resultados económicos que la norma tributaria eludida considera gravables y que la única finalidad para su adopción es el ahorro de impuestos; es decir, que carezcan de un propósito de negocios.

2. A menos que se trate de simulación, la recaracterización de la forma jurídica no debería ser sancionable, toda vez que no implica violación de la ley.

3. Debe enfatizarse que para calificar que el contribuyente ha optado por una forma jurídica impropia o inadecuada esta debe ser insólita; es decir, forzada, antieconómica y artificiosa (véase parágrafo 2° del artículo 10 de la *Reichsabgabenordung* de la legislación Alemana y artículo 15 de la Ley General Tributaria española).

4. Para distinguir la simulación del abuso tributario por elusión fiscal es recomendable que la ley defina la figura de la simulación, tal como lo hacen el artículo 16 de la Ley General Tributaria española y el parágrafo 41 de la Ordenanza Tributaria Alemana.

5. A fin de evitar controversias innecesarias, la ley debe disponer que la nueva concepción de abuso tributario contenido en el proyecto solo aplica a abusos cometidos con posterioridad al 31 de diciembre de 2016. Lo anterior, porque la recaracterización del hecho imponible es materia de derecho sustantivo referido al impuesto de renta, que por tratarse de un impuesto de período solo opera a partir del período siguiente al de su consagración legal.

6. Con el fin de garantizar seguridad jurídica y el debido proceso, previamente a la calificación del abuso tributario, debe instaurarse la obligatoriedad de un informe favorable de una Comisión Consultiva, de alto nivel, integrada por personas probas y expertas en temas económicos y jurídicos. Contra el pronunciamiento de esta Comisión debe establecerse una etapa procesal en favor del derecho de controvertir de los contribuyentes. Desde luego, el término que dure esta instancia debe suspender el término de firmeza de la declaración de renta.

• SANCIÓN PENAL POR OMISIÓN DE ACTIVOS O INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES (Artículo 289)

En relación con la sanción penal por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, es necesario disponer un debido proceso en favor de los contribuyentes con anterioridad a que se incoe la acción penal (por ejemplo: establecer una prejudicialidad). Así mismo, debe corregirse que el contribuyente no resulte sancionado pecuniariamente múltiples veces: sanción por inexactitud (art. 647 E.T.), sanción por omisión en la declaración de activos en el exterior (artículo 643 numeral 8 E.T.), sanción por omisión de activos (artículo 239-1 E.T.) y la sanción del 20% dentro del proceso penal (artículo 434A E.T.) (Violación del principio *non bis in ídem*).

• RÉGIMEN SANCIONATORIO

Las reformas tributarias de las últimas décadas, de una u otra forma, se han ocupado del tema de la defraudación tributaria, incorporando medidas orientadas a controlar la evasión y el fraude fiscal. Y en cada uno de estos episodios, las leyes expedidas han ampliado las medidas y las herramientas de carácter punitivo, no obstante lo cual la evasión y la elusión fiscal no ceden, según los reportes oficiales. Esto pone en evidencia, una vez más, que el control y la solución de este grave problema no descansa, propiamente, en las leyes sino en la gestión de las autoridades competentes.

En esta oportunidad, nuevamente, aparecen diseminadas normas relativas al régimen sancionatorio. En algunos casos, simplificando las existentes, o modificando el alcance de otras o, en fin, ampliando las sanciones para nuevas figuras como las relacionadas con los promotores de la llamada planeación tributaria agresiva.

Las sanciones relacionadas con el régimen de los precios de transferencia, si bien se mejoran en algún pequeño grado, continúan siendo complejas. Y las faltas o yerros que dan lugar a ellas corresponden, en general, al incumplimiento de deberes formales no siempre fáciles de cumplir, al menos, exentos de errores.

El proyecto señala que, en todos los casos, habrá lesividad cuando se observen incumplimientos en las obligaciones a cargo de los contribuyentes. Este postulado resulta agresivo y no consulta la jurisprudencia de la Corte en materia del daño; evidentemente, no todos los incumplimientos generan daño para el Estado. Además, resulta desequilibrada cuando el resultado dañoso lo es para el contribuyente por actuaciones u omisiones de las autoridades.

La sanción de clausura del establecimiento se endurece. Como se ha dicho de manera reiterada, esta sanción es muy significativa dentro del menú sancionatorio que consagra la ley, pero se ha asignado a episodios que le hacen perder su verdadera importancia, dado que las causales que dan lugar a ella no revisten la censura que la sanción impone.

• PROCEDIMIENTO

Liquidación Provisional (Artículos 223 - 228)

El procedimiento de Liquidación Provisional regulado entre los artículos 223 y 228 del proyecto de ley no es conveniente ya que pretende incrementar el término de firmeza de las declaraciones tributarias incorporando una causal de suspensión adicional a las consagradas en la normativa vigente, lo cual pareciera premiar la ineficiencia de la DIAN.

Adicionalmente, lo que se pretende con la Liquidación Provisional solamente entorpece el procedimiento, ya que se crea una instancia que puede o no ser previa a la de determinación oficial, aforo, y/o sancionatoria, concluyendo en una redundancia del procedimiento existente.

La Liquidación Provisional consagra en forma tácita una confesión ficta por parte de los contribuyentes la cual puede ser objeto de una posterior fiscalización por parte de la Autoridad Tributaria, lo cual atenta contra el principio de confianza legítima en la actuación del Estado.

Finalmente, la Liquidación Provisional consagra una disminución de la sanción por inexactitud menos atractiva que la actualmente existente para los casos de aceptar el Requerimiento Especial que profiera la DIAN.

En términos generales, la Liquidación Provisional propuesta no aporta sustancial ni procesalmente nada al procedimiento vigente.

Declaraciones de retención en la fuente ineficaces (Artículo 236)

Consideramos que mantener esta norma en el ordenamiento jurídico colombiano no es correcto, toda vez que consagra inconvenientes para la Autoridad Tributaria y para los contribuyentes. En los casos en que

un contribuyente presenta una declaración de retención en la fuente sin pago total, por alguna circunstancia, la misma se entiende ineficaz sin necesidad de Acto Administrativo que así lo determine. Con esta, dicha declaración tributaria no constituye un título ejecutivo para que la división de gestión de recaudo y cobranzas adelante el proceso de cobro.

En este sentido, la propuesta de modificación no sanea las dificultades operativas que consagra la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente sin pago total.

Correcciones en las cuales se aumentan el saldo a favor o se disminuye el valor a pagar. (Artículo 237).

Si bien estamos de acuerdo con la propuesta del Gobierno de eliminar los "proyectos de corrección" consideramos que la solicitud de corrección en la cual se aumenta el saldo a favor o se disminuye el valor a pagar, debería poderse adelantar en el mismo término señalado para corregir las declaraciones aumentando el valor a pagar o disminuyendo el saldo a favor. En todos los casos, este término debería ser concomitante con el término de la firmeza inicial, ya que no hay fundamento para crear asimetrías en los términos para adelantar las correcciones.

Firmeza (Artículo 239)

El proyecto de ley propuso incrementar todos los términos de firmeza de las declaraciones tributarias. Si bien consideramos que el incremento del término general de dos a tres años es razonable, establecer períodos de firmeza de 8 y hasta 11 años en los casos en que existan pérdidas fiscales y se compensen en el último año, es contrario a los principios de seguridad jurídica y consolidación de las situaciones jurídicas, siendo ello ampliamente inconveniente para la dinámica y evolución de las discusiones tributarias, teniendo en cuenta que el término de firmeza para estas declaraciones que presentan pérdidas, actualmente de cinco años, es razonable y más que suficiente.

De igual forma, debería tenerse en cuenta que, si se amplía el término de firmeza, también, por razones de equidad, debería permitirse la ampliación del término para corregir las declaraciones que disminuyan el impuesto o aumenten el saldo favor a dos años.

Así mismo, incrementar el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta de contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, consagra una asimetría no sustentada que castiga las grandes operaciones comerciales de grupos multinacionales de inversión al doblar el plazo de revisión de sus declaraciones de renta.

Principios sancionatorios (Artículo 243)

Como parte de los principios sancionatorios del derecho tributario, se incorpora la posibilidad que en algunos casos la sanción por inexactitud sea hasta del 400% del mayor valor a cargo o menor saldo a favor según el caso. Lo cual se traduce en una sanción confiscatoria y transgresora de la Constitución Política.

Sanción por Inexactitud (Artículos 248 y 249)

La sanción por inexactitud se propuso incrementar al 200% de la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor según el caso. No es conveniente este incremento ya que adicional al valor de los intereses moratorios a tarifas superiores al 30%, el doble de la diferencia discutida como sanción constituye una sanción excesiva y muchas veces confiscatoria.

Finalmente, reiteramos nuestro agradecimiento por la oportunidad de expresar el criterio del ICDT al Congreso de la República en relación con algunas de las disposiciones propuestas en el proyecto de reforma tributaria. Esperamos sean de utilidad para el debate parlamentario que deberá desarrollarse durante las próximas semanas.

Cordialmente,

JUAN GUILLERMO RUIZ H.
Presidente ICDT

CONTENIDO

Gaceta número 978 - Miércoles, 9 de noviembre de 2016

CÁMARA DE REPRESENTANTES

LEYES SANCIONADAS

Págs.

Ley 1812 de 2016, por medio de la cual se declara Patrimonio Cultural Inmaterial de la Nación la celebración de la Semana Santa de la Parroquia Santa Gertrudis La Magna de Envigado, Antioquia, y se dictan otras disposiciones..... 1

CARTAS DE COMENTARIOS

Carta de comentarios del Ministerio de Justicia al Proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural y se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones..... 2

Carta de comentarios del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) al Proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara 5

IMPRENTA NACIONAL DE COLOMBIA - 2016