



Building a better
working world

Law alert

Lo que los departamentos jurídicos empresariales deben saber de la Reforma Tributaria

El pasado 17 de noviembre el Congreso de la República concluyó la aprobación de la reforma tributaria 2022, quedando solo pendiente la sanción presidencial y la publicación en el Diario Oficial para que entre en vigor.

Si bien la mayoría de sus disposiciones tienen aplicación a partir del 1 de enero de 2023, hay otras cuya vigencia está diferida por la misma reforma para noviembre de 2023 o enero de 2024.

A continuación, presentamos los principales temas de la reforma tributaria que tendrán un impacto en los proyectos y decisiones que adoptan o ejecutan los departamentos jurídicos empresariales, o aquellos en los cuales es más necesario que siempre, un trabajo coordinado entre los equipos jurídico, tributario y financiero.

CONTRATOS Y TRANSACCIONES

La ganancia ocasional pasa del 10% al 15%

La tarifa de ganancias ocasionales que se aplica a la utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos por más de dos años se incrementa al 15% (hoy del 10%). Así, a partir del 1 de enero de 2023 será mayor la tributación en, por ejemplo, la venta de acciones o inmuebles que no se enajenan dentro del giro ordinario del negocio de la empresa.

La enajenación de acciones inscritas en la Bolsa de Valores de Colombia por un mismo beneficiario real, que supere el 3% de las acciones en circulación, es gravada

La enajenación de acciones inscritas en la Bolsa de Valores de Colombia que supere el 3% de las acciones en circulación, durante un mismo año gravable, por parte de un mismo beneficiario real, está gravada con el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional. Hasta este año, solo están gravadas las enajenaciones de acciones de un mismo beneficiario real que superen el 10% de las acciones en circulación, al considerar que si la enajenación es inferior al 10% las utilidades provenientes de dicha transacción no constituyen renta ni ganancia ocasional.

La enajenación e hipoteca de inmuebles tendrá un costo adicional, por impuesto de timbre

A partir del 1 de enero de 2023 los documentos elevados a escritura pública, que correspondan a actos de enajenación de inmuebles por un valor que exceda de 20.000 UVT, estarán gravados con impuesto de timbre.

La tarifa aplicable será del 1,5% sobre el valor que exceda de 20.000 UVT, y del 3% sobre el valor que exceda de 50.000 UVT (adicionado con 450 UVT). Las primeras 20.000 UVT no están, en ningún caso, sujetas al impuesto.

El impuesto también aplicará sobre las escrituras públicas en las que se otorguen o cancelen hipotecas.

Este impuesto de timbre es adicional y no sustitutivo del impuesto de registro. Esto quiere decir que, en adelante, la enajenación de inmuebles estará sujeta a derechos notariales, IVA sobre derechos notariales, impuesto de beneficencia y registro, impuesto de timbre, y otros gastos de escrituración. Es importante prever este nuevo impuesto en las negociaciones que se adelanten, para acordar entre las partes quién asumirá su carga económica.

Contratos con no residentes con presencia económica significativa (PES) en Colombia

Se crea el concepto de PES, que es diferente de los conceptos de actividad permanente para efectos comerciales, y establecimiento permanente y sociedad nacional para efectos tributarios.

De acuerdo con ello, a partir del 1 de enero de 2024 los no residentes en Colombia que vendan bienes y/o presten ciertos servicios digitales a personas ubicadas en Colombia, podrían tener un PES en el país y estarían sujetos a una retención en la fuente del 10% sobre sus ingresos de fuente nacional, o podrían optar por presentar declaración de renta y aplicar una tarifa del 3% sobre los ingresos brutos.

Existiría PES cuando el no residente (considerando también sus partes vinculadas):

- Obtenga ingresos brutos superiores a 31.300 UVT por transacciones llevadas a cabo con personas ubicadas en Colombia, y
- Tenga una interacción sistemática y deliberada con el mercado colombiano. Lo anterior se presume que sucede si se mantiene una interacción o despliegue de mercadeo con 300.000 o más usuarios ubicados en Colombia, o si se cuenta con la posibilidad de visualizar precios en pesos colombianos (COP) o permitir el pago en COP.

Por lo anterior, cuando se estén adelantando negociaciones con proveedores del exterior es importante discutir la calificación de PES con el proveedor; identificar su lugar de residencia dado que potencialmente las normas de PES podrían no aplicar en virtud de convenios para evitar la doble imposición y futuros tratados internacionales sobre tributación de economía digital; en caso de que sí tenga PES se debe discutir su elección tributaria y, adicionalmente, anticipar que es posible que el proveedor no esté dispuesto a asumir la carga económica que implican sus nuevas obligaciones tributarias en Colombia (independientemente de si elige

tributar vía retención en la fuente o declaración del impuesto sobre la renta). Todo esto debería ser objeto de discusión durante la negociación y deberá verse reflejado adecuadamente en los contratos que se suscriban para evitar una exposición para el comprador colombiano.

ESTRUCTURA CORPORATIVA Y TRANSACCIONES CORPORATIVAS

Nuevas tarifas en la tributación del ingreso por dividendos y en el impuesto a los dividendos exigen revisar la estructura y procedencia de las inversiones

- Los dividendos pagados a personas naturales residentes en Colombia provenientes de utilidades que pagaron impuesto en cabeza de la sociedad que las distribuye, están gravados a una tarifa de tributación máxima del 20%. Esto, considerando que si bien el ingreso está gravado a una tarifa entre el 0% y el 39%, según el nivel de tributación de las rentas cedulares del contribuyente (hoy estas tarifas están entre el 0% y el 10%); también se permite un descuento tributario de hasta el 19% sobre el valor de los dividendos.

La tarifa de retención de dividendos será de hasta el 15% (hoy 10%), a partir de dividendos superiores a 1.090 UVT.

- Los dividendos pagados a personas naturales o entidades jurídicas no residentes en Colombia, provenientes de utilidades que pagaron impuesto en cabeza de la sociedad que las distribuye, están sometidos a retención de dividendos a una tarifa del 20% (hoy 10%). Es importante revisar, en todo caso, la residencia fiscal de los inversionistas y si procede la aplicación de un convenio de doble imposición que establezca una tarifa reducida. Potencialmente, utilidades obtenidas hasta 2016 (si aún las hubiere), podrían ser distribuidas sin impuesto a los dividendos.
- Los dividendos pagados entre sociedades nacionales están sometidos a retención de dividendos a una tarifa del 10% (actualmente 7,5%). Esta retención es trasladable a la persona natural residente fiscal en Colombia, o al inversionista (persona natural o jurídica) residente en el exterior. Puede revisarse si se presentan ciertos casos, como la configuración de una situación de control o grupo empresarial que, registrada, puede evitar que esta retención del 10% sea aplicable.

La distribución de dividendos en acciones es gravada

A partir del 1 de enero de 2023, la distribución de utilidades en acciones o cuotas (así como también la capitalización de utilidades), será gravada con el impuesto sobre la renta, en la misma forma como si se tratara de una distribución de dividendos. Esto, en la medida en que el tratamiento preferencial de estas operaciones, que las considerada como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, fue derogada.

El nuevo impuesto al patrimonio exige revisar la estructura y procedencia de las inversiones

Se volvió a establecer el impuesto al patrimonio, ahora con carácter permanente. Se causará el 1 de enero de cada año y grava, entre otros, a las personas naturales (residentes y no residentes), así como a algunas sociedades y entidades no residentes; siempre que el patrimonio líquido poseído en Colombia sea igual o superior a 72.000 UVT. Para las sociedades y entidades no residentes, no declarantes del impuesto sobre la renta, algunos activos que posean en Colombia, como las acciones, cuentas por cobrar, inversiones en portafolio, y contratos de arrendamiento financiero, no estarán gravados con el impuesto al patrimonio.

La base del impuesto al patrimonio se determinará conforme el siguiente rango de tarifas marginales:

Rangos UVT		Tarifa marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
0	72.000	0%	0
72.000	122.000	0,5%	(Base Gravable en UVT menos 73.000 UVT) x 0,5%
122.000	239.000	1,0%	(Base Gravable en UVT menos 122.000 UVT) x 1,0% + 250 UVT
239.000	En adelante	1,5%	(Base Gravable en UVT menos 239.000 UVT) x 1,5% *+ 1.420 UVT

* La tarifa del 1,5% será temporal desde el 2023 hasta el 2026, inclusive. A partir de 2027 la tarifa máxima será del 1%.

Se debe considerar que, para determinar la base gravable del impuesto al patrimonio:

- Las acciones o cuotas de interés de sociedades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o entidad de reconocida idoneidad, se deben declarar por el menor valor entre su valor intrínseco y el costo fiscal ajustado desde su fecha de adquisición, con el incremento porcentual del IPC. Para efectos de aplicar este ajuste, las acciones o cuotas de interés social adquiridas antes del 1 de enero de 2006 se entenderán adquiridas en el año 2006 de manera que solo deben ajustarse a partir de esta fecha.
- Las acciones o cuotas de interés social que sí coticen en Bolsa, se declararán al valor promedio de cotización del mercado del año o fracción de año inmediatamente anterior a la fecha de causación del impuesto.
- Cuando las acciones o participaciones sean de sociedades consideradas "*start-ups*", el valor a tener en cuenta para efectos del impuesto al patrimonio será su costo fiscal. Este tratamiento se permitiría por un período de 4 años desde el momento en que se hace la inversión en el *start-up*, y en la media en que se cumplan los siguientes requisitos:
 - (i) Que la sociedad no haya sido constituida hace más de 4 años y su propósito sea el desarrollo de un negocio "*innovador y escalable*", además que su actividad económica principal involucre el uso intensivo de tecnologías digitales o la ejecución de programas de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i);

- (ii) Que haya recibido como mínimo 105.000 UVT (\$4.450 millones aproximadamente) de inversión en el capital durante el año gravable o los 4 anteriores, a cambio de al menos el 5% de participación en el capital de la sociedad;
- (iii) Que no haya tenido renta líquida gravable en el año inmediatamente anterior; y
- (iv) Que el costo fiscal de las acciones de uno o varios de los accionistas no fundadores, sea al menos 3 veces su valor intrínseco a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

Es importante revisar, en todo caso, la residencia fiscal de los inversionistas y si procede la aplicación de un convenio de doble imposición que establezca algún beneficio.

La tributación mínima del 15% en el impuesto sobre la renta de "grupo" aplica independientemente de que no se configure un grupo empresarial

Para los contribuyentes del impuesto sobre la renta empezará a aplicar, a partir del año gravable 2023, una tasa mínima de tributación del 15%, que se denomina Tasa de Tributación Depurada -TTD. Esta TTD se determina al dividir el impuesto depurado (ID) sobre la utilidad depurada (UD), considerando ciertos factores que componen el ID y la UD para delimitar su determinación.

Si una vez realizado el cálculo de la TTD esta es inferior al 15%, se debe ajustar para llegar al 15% mínimo (hay algunas excepciones como las ZOMAC; rentas de servicios hoteleros sujetas a tarifa del 15%; empresas editoriales con objeto social exclusivo de edición de libros; contratos de concesión; etc.).

Sin embargo, cuando haya consolidación de estados financieros en Colombia, el cálculo se debe realizar considerando todas las entidades que consolidan en Colombia para llegar a la Tasa de Tributación Depurada del Grupo -TTDG. Si el cálculo de la TTDG es superior al 15% no hay que realizar ajuste pero si, por el contrario, resulta inferior, se debe calcular el impuesto a adicionar de cada una de las entidades, en proporción a su participación en la utilidad consolidada para aquellos que tienen una UD mayor a cero.

Al revisar la estructura corporativa en Colombia debe considerarse que, si bien la norma habla de la Tasa de Tributación Depurada del **Grupo**, la obligación aplica cuando hay consolidación de estados financieros. Esto quiere decir que así no se den los supuestos para que se configure un grupo empresarial bajo la Ley 222 de 1995, o así el grupo no esté inscrito en el registro mercantil, se puede estar en la obligación de calcular la Tasa de Tributación Depurada del Grupo y, eventualmente, de realizar los ajustes que resulten del cálculo.

Este ajuste al impuesto mínimo constituye un impuesto sobre la renta adicional, que no tiene previsto mecanismos para su recuperación en períodos gravables futuros, ni como descuento ni como deducción y que, en algunos casos, puede reducir el cupo de utilidades que pueden distribuirse como dividendos "no gravados" a los accionistas.

La toma de decisiones del día a día en Colombia podría convertir una sociedad constituida en el exterior en sociedad nacional para efectos tributarios

Las entidades extranjeras tendrán su “sede efectiva de administración” en Colombia y, por lo tanto, serán sociedades nacionales, con base en las actividades del día a día que desarrollen en el país. Esto, en tanto se eliminan de la norma menciones como “gestión decisiva”, “altos ejecutivos” y “alta gerencia”. Las sociedades nacionales si bien son sociedades constituidas en el exterior, son residentes fiscales en Colombia y, por lo tanto, contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Esto significa que en los grupos de compañías, multinacionales y multilaterales, o en los casos de expatriados en Colombia o empresas que han adaptado la modalidad de trabajo remoto internacional, debe evaluarse con detalle las actividades y funciones de los ejecutivos que están en Colombia desarrollando actividades en beneficio de entidades no colombianas, así como preparar y revisar cuidadosamente la documentación corporativa que soporta el desarrollo de tales funciones y la toma de decisiones. Esto con el fin de identificar y mitigar riesgos y tomar los correctivos necesarios si la intención no es hacer contribuyentes en Colombia sociedades constituidas en el exterior.

PROCEDIMIENTO

Las condenas indemnizatorias o sancionatorias son no deducibles

Las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales que tengan una naturaleza punitiva, sancionatoria o de indemnización de perjuicios no son deducibles en la determinación del impuesto sobre la renta, lo cual significa que el valor pagado tendrá un sobrecosto del 35%.

Cambios en los delitos de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y de defraudación o evasión tributaria

Se introducen ajustes a las normas penales en materia tributaria para los delitos de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y de defraudación o evasión tributaria. Tales cambios incluyen: (i) reducción de los montos para que el delito aplique; (ii) imposibilidad de presentar denuncia cuando se encuentre en trámite una reclamación administrativa, o cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean completos y verdaderos; (iii) aunque en principio la acción penal se extingue con el pago debido, se señala que esta posibilidad solo podrá solicitarse por dos ocasiones, pues si se hace en una tercera ocasión solo conllevará una reducción de la pena; y (iv) se establece que la DIAN, a través de un comité dirigido por el Director General o su delegado, podrá solicitar el inicio de la acción penal. Por otro lado, se establece la suspensión de la prescripción de la acción penal cuando exista suscripción de acuerdos de pago con la administración tributaria (y por un término de hasta 5 años).

Posibilidad de reducir sanciones propuestas o determinadas por la UGPP

Varias de las sanciones propuestas o determinadas por la UGPP, que se paguen hasta el 30 de junio de 2023 (o respecto de las cuales se suscriba acuerdo de pago a dicha fecha, para lo cual deberá ser radicada la solicitud hasta el 15 de mayo de 2023), podrán reducirse al 20% (80% de reducción).

OTROS TEMAS

- Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2023 los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 y sus decretos reglamentarios (con excepción de algunos artículos), sobre negociación de emergencia de acuerdos de reorganización que fueron expedidos en el marco de los estados de emergencia económica, social y ecológica declarados con ocasión del COVID-19.
- Se establece la posibilidad de otorgar una garantía real o mobiliaria, o mediante póliza de seguro, a favor de la DIAN y otras autoridades tributarias, para garantizar el pago de las obligaciones con estas entidades, para que el orden de prelación de pagos no impida el logro de un acuerdo de reorganización en el marco de la Ley 1116 de 2006. La obstaculización injustificada por parte de la DIAN o autoridad tributaria a la celebración de un acuerdo de reorganización constituye falta disciplinaria.
- Varias de las disposiciones de la reforma tributaria están sujetas a reglamentación o podrían ser reglamentadas por el Gobierno. Esto hace necesario que las compañías realicen un seguimiento y análisis estratégico de los proyectos, con el objetivo de evaluar de manera anticipada sus impactos económicos, de operación y de negocio, y de revisar las prioridades de las compañías. A partir de ello sería posible generar estrategias de negocios y relacionamiento, así como programas para adaptarse a los cambios normativos.

Si requiere información adicional, o precisa de nuestra asesoría en esta materia, por favor no dude en contactarnos. Teléfono: 4847000.

Cordialmente,

Ximena Zuluaga

Socia EY Law

ximena.zuluaga@co.ey.com

Carlos Andrés González

Socio EY Law e Impuestos

carlos.a.gonzalez.maya@co.ey.com

Luis O. Sánchez

Socio Impuestos Internacionales

y Transacciones

luis.sanchez.n@co.ey.com

El contenido del presente documento es puramente informativo, razón por la cual no podrá utilizarse bajo ninguna circunstancia como una asesoría legal. En caso de necesitar asesoría para su caso en particular, por favor no dude en contactar a nuestros profesionales.