

**Pronunciamiento del Instituto Colombiano de Derecho Tributario
sobre el proyecto de ley “Por medio del cual se adopta
una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social
y se dictan otras disposiciones”**

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario**, entidad académica constituida en 1963 que cuenta con 850 miembros, incluyendo abogados, contadores, economistas, administradores de empresas y otros profesionales, y que desde su fundación ha dedicado sus servicios al estudio y análisis independiente del derecho tributario y aduanero, se permite presentar a la comunidad en general sus consideraciones en relación con el proyecto de ley “Por medio del cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

Este documento elaborado a partir de las reflexiones y recomendaciones presentadas por los doctores Diego Quiñones, Catalina Amarís, Cristina Stiefken, Andrés Bermúdez Duchamp, Rodrigo Castillo y María Paula Sánchez Niño, así como de la revisión y compilación efectuada por los doctores Adrián Rodríguez, César Camilo Cermeño, Ana María Rojas Vargas y Daniel Díaz Rivera.

Para efectos de hacer un aporte específico y concreto, el pronunciamento se concentra en los aspectos que se evalúan como más relevantes del articulado.

1. Respecto a la tributación del capital y el rendimiento de la inversión propuesta en la reforma - un análisis sobre el régimen fiscal de los dividendos, las ganancias ocasionales y el patrimonio

Uno de los aspectos de la reforma que pasa a segundo debate que genera preocupación desde el punto de vista técnico es la discriminación planteada respecto a la tributación del capital.

Múltiples disposiciones de la reforma incrementan la carga tributaria asociada a las rentas de la inversión y al capital, de una manera que no se compadece con la naturaleza de este tipo de rentas y del stock de capital, su rol respecto a la capacidad contributiva, su impacto en el comportamiento económico y la interrelación de la tributación del capital con el resto del sistema tributario.

En efecto, si bien se corrigió en su mayor parte el error de someter a la misma tarifa marginal del impuesto a la que está sometida el contribuyente persona natural a las ganancias ocasionales y a los dividendos (en este último caso permanece una fórmula de unificación con descuento), el aumento de la tarifa de ganancias ocasionales (distintas a las loterías y juegos de azar) al 15%, el aumento de la tarifa de retención a los dividendos (incremento que se evidencia de manera radical aplicando la tarifa marginal propuesta, la cual tiene como tope máximo

20%, a partir de 1750 UVT en adelante¹), el establecimiento de un impuesto al patrimonio de carácter permanente con reglas sui generis de valoración de activos (costo fiscal actualizado con el IPC para las acciones y participaciones que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia), la disminución de exenciones frente a las ganancias ocasionales y la eliminación de exenciones o exclusiones, evidencian un sesgo contra este tipo de rentas y el capital que no está técnicamente justificado.

Aunque el aumento de la progresividad del sistema tributario y su potencial redistributivo son fines técnicamente válidos, el exceso de presión fiscal contra el capital propuesto en la reforma A.) No necesariamente contribuye al logro de dichos objetivos (p.ej. la evidencia es mixta en lo relativo al impuesto al patrimonio); B.) Va en contravía de otros objetivos técnicos del sistema y principios constitucionales como la equidad horizontal, la justicia tributaria (en su dimensión de respeto a la capacidad contributiva y de no-doble-tributación) y la eficiencia (tanto en términos de eficiencia en el recaudo y el cumplimiento como de neutralidad), y C.) Tiene el potencial de aumentar el costo de financiamiento (particularmente cuando se añade a estas medidas la posible traslación al consumidor del aumento de la sobretasa al sector financiero que se propone), disminuye la liquidez de distintos mercados, reduce la competitividad internacional, incentiva la fuga de cerebros y capitales, aumenta el endeudamiento; desincentiva la creación, crecimiento y preservación de empresas, y desincentiva el ahorro.

En el tránsito del proyecto inicial al texto aprobado en primer debate conjunto se avanzó en el sentido de entender que la mayoría de ganancias ocasionales están asociadas al esfuerzo del contribuyente y constituyen un rendimiento de la inversión que se realizó con el ahorro producto de las rentas ya tributadas a su percepción, y por ello merecen un tratamiento diferenciado de las rentas ordinarias y del de otras ganancias ocasionales como los premios de loterías, que no están atadas al esfuerzo del contribuyente. Tal perspectiva se mantuvo en la ponencia presentada para el segundo debate, empero, se determinó que la tarifa de las ganancias ocasionales provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares continuaría siendo del 20% y no del 25% como se contempló en el texto aprobado inicialmente.

En consecuencia, es técnicamente correcto revertir la pretensión original del proyecto de unificar las ganancias ocasionales con la tarifa marginal de la renta ordinaria. Precisamente, es clave evitar someter a todas las ganancias ocasionales a la tarifa marginal a las que se gravan las rentas ordinarias, pues ello ignoraría que, excepto en lo que se refiere a los premios de los juegos de azar (y las herencias y donaciones, aunque estas merecen un tratamiento distinto, idealmente bajo un impuesto completamente diferenciado), las ganancias ocasionales representan el rendimiento de la inversión que el contribuyente realizó con los

¹ La tasa efectiva de tributación correspondiente a 1750 UVT es de 7,54%. Sin embargo, en promedio, por cada aumento de 100 UVT, la tarifa de retención en la fuente se incrementa en 0,6 puntos porcentuales en el rango de 1800 a 2200 UVT.

recursos que ya habían sido sometidos a tributación cuando fueron originalmente percibidos por él, y por ello deberían someterse a una tarifa menor de gravamen en esta segunda etapa. Por ejemplo, si un contribuyente vende su negocio (vende las acciones de la compañía que creó) o vende un activo en el que invirtió, cualquier ganancia que obtenga no es más que el rendimiento de una inversión de los recursos que el contribuyente había percibido en el pasado, después de haber pagado su impuesto correspondiente y que había decidido invertir en acciones o en el activo en cuestión, respectivamente - e incluso, en el caso de la plusvalía de las acciones, después de haber pagado tanto el impuesto en cabeza del contribuyente que adquirió las acciones ahora vendidas como el impuesto pagado por la sociedad al desarrollar la actividad empresarial que llevó a un mayor valor de las acciones. Al estar frente a un rendimiento de la inversión proveniente de recursos ya gravados, por ejemplo, vía la tributación del salario del contribuyente que este ahorró antes de invertir, técnicamente se justifica la imposición de este tipo de ganancias a una tarifa reducida. Jurídicamente, la menor tasa de imposición busca evitar una doble tributación plena.

Estando ante rendimientos de la inversión, las tarifas reducidas de ganancias ocasionales buscan contribuir al crecimiento del inventario de capital disponibles para financiar el funcionamiento de la economía, incentivando que los contribuyentes pongan a disposición sus ahorros para financiar a las empresas vía acciones y participaciones (p.ej. en fondos), con el objetivo de obtener rendimientos en el futuro, sea como dividendos, o como ganancias de capital (Recompras de acciones, emisiones de títulos/opciones, redención de títulos, etc.). Esto preserva el capital de trabajo del aparato productivo y reduce la dependencia del sistema financiero y el crédito como única fuente de financiamiento. En consecuencia, si bien la ponencia presentada para el segundo debate acertadamente renunció a la pretensión original de igualar las tarifas de ganancias ocasionales hasta la máxima tarifa marginal del perceptor, el aumento del 50% en la tarifa de las ganancias ocasionales (para llegar a una tarifa del 15%) y el aumento de la tarifa de los dividendos (del 100% en el caso de las PJ y hasta del 100% en el caso de las PN, post-descuento) representan un quiebre negativo del principio de neutralidad pues lesionan la economía al desincentivar la inversión y reducir el inventario de capital disponible para financiamiento. Cuando la única fuente de financiamiento es el crédito, se crea un incentivo para el apalancamiento o sobreendeudamiento, que hace la economía vulnerable a colapsos sistémicos asociados al impago de deuda. Este efecto se acentúa porque, a diferencia de los pagos de dividendos y, en ocasiones, de las rentas que dan lugar a ganancias ocasionales, los pagos de intereses son deducibles para el pagador, con lo cual ya hay una asimetría favorable para el interés, que no se ve mitigada en Colombia debido a la ausencia de mecanismos de deducción del capital social (como la ACE: allowance for corporate equity).

El quiebre del principio de neutralidad respecto a la tributación de los retornos de la inversión se incrementó con el tránsito de la ponencia inicial al texto propuesto para el segundo debate en plenaria, pues este último incluye una disposición,

abiertamente antitécnica, según la cual la utilidad en la recompra de acciones será tratada como una renta ordinaria, lo cual desconoce que la recompra de acciones es un mecanismo de retorno de la inversión equivalente a los pagos de dividendos o los repagos de deuda con intereses que, por involucrar lo que la suma invertida rindió, después de la primera fase de impuestos (en cabeza de la sociedad que recibió capital accionario), y por ello mismo no debería someterse al tratamiento de las rentas ordinarias, con las que no comparte identidad económica o jurídica. Este tipo de norma genera un arbitraje tarifario injusto e ineficiente, que privilegia algunas formas de retorno de la inversión sobre otras artificialmente.

Si bien es positivo que se haya desistido de la tributación bajo la cédula unificada, que podría haber llegado a tarifas marginales del 39%, teniendo en cuenta los altos índices de evasión reportados en Colombia, el aumento de la tributación de las ganancias ocasionales propuesto (del 50% en la tarifa) puede conducir al aumento del subreporte de transacciones y del valor de los activos. Es también por esta razón que en distintas jurisdicciones se han establecido tarifas reducidas para este tipo de rentas. En términos de competitividad, la tarifa del 15% para las ganancias ocasionales está en la parte superior del rango tarifario de nuestros competidores, pero en la mayor parte de los casos las jurisdicciones con las que competimos cuentan con tarifas de renta ordinaria menores en el caso de PJ, tarifas menores de gravamen a los dividendos (o no gravamen) y no tienen impuestos al patrimonio ni normas que excluyan a la recompra de acciones del tratamiento de ganancias de capital.

Respecto al gravamen a los dividendos, además de que el impuesto en cabeza de los accionistas es antitécnico en sí mismo por tratarse de un fenómeno de doble tributación (cuando los dividendos provienen de utilidades ya gravadas en cabeza de la sociedad pagadora y el impuesto no permite la imputación plena), el aumento de la tarifa del gravamen, como el que se propone, desincentiva la repartición de utilidades, con lo cual se causa un atrapamiento de utilidades (lock in effect), fenómeno que en la propuesta de reforma se empeora por la norma antitécnica de exclusión de las recompras de acciones del universo de las ganancias ocasionales, lo cual induce a que las utilidades tampoco podrían sean repartidas por esa vía. La imposibilidad de obtener rendimientos de la inversión llevada a cabo a través de sociedades ataca la formalidad y el emprendimiento, pues el contribuyente, particularmente el microempresario - más del 90% de las empresas en Colombia son MIPYMES (DANE), vería más rentable operar sin constituir una empresa o consumir sus ahorros y no usarlos para invertir. En un país como Colombia, con altas tasas de informalidad, esto tiene graves consecuencias. Igualmente, dado que los rendimientos para los accionistas, aun de darse, se verían disminuidos en gran magnitud a causa del segundo nivel de impuesto, niveles altos de tributación a los dividendos generan presión para que las compañías aumenten los porcentajes de utilidades destinados a dividendos, lo cual pone en desventaja a las start-ups o compañías en fase de recuperación.

En términos de competitividad, el gravamen planteado, junto con las tarifas del impuesto aplicables a las personas jurídicas, las múltiples sobretasas a distintos sectores, el límite a los beneficios sobre el impuesto y la tasa mínima de tributación para personas jurídicas del 15%, denominada técnicamente en la ponencia para segundo debate como Tasa de Tributación Depurada (TTD) correspondiente a un porcentaje de la "utilidad contable ajustada" del contribuyente, ponen en desventaja a Colombia frente a sus competidores en la Región: en Brasil no se gravan los dividendos en cabeza de los accionistas, en Chile existe imputación del impuesto pagado por la sociedad, y en Perú, Uruguay, Argentina, México y Costa Rica la tarifa de gravamen es considerablemente menor (del 5 al 15%). Al combinar la tarifa de imposición socio-sociedad, puesto que la tarifa corporativa de Colombia (35%) nominal es la más alta entre todos los competidores, la imposición combinada (superior al 48% en el máximo) superaría la de todos los pares, incluso prácticamente duplicándola (p.ej. Brasil, Perú, Uruguay). Aunque la tarifa efectiva puede ser menor que la nominal, como ya se explicó, otras medidas propuestas como la imposición de sobretasas (p.ej. al sector financiero, al sector extractivo), la creación de bases gravables que no permiten depuración plena (p.ej. al rechazar la depuración de las regalías, a pesar de que las mismas constituyen el principal costo de los contribuyentes que las pagan)S, la limitación de beneficios y el establecimiento de una tasa mínima de tributación para personas jurídicas, aumentan la tarifa efectiva de la primera fase de tributación, con lo cual la tarifa efectiva también resulta mayor a la de los competidores.

Es importante tener en cuenta que los dividendos no son percibidos únicamente por quienes los reciben como renta pasiva, sino también por todos los dueños de empresa que escogieron incorporarse para llevar a cabo su actividad productiva y que ya pagan impuesto por las rentas que esta obtiene. Finalmente, el aumento de la imposición a los dividendos (combinado con el de las ganancias ocasionales y la reducción del umbral para que la enajenación de acciones listadas permanezca sin gravamen) impacta directamente al mercado de valores en Colombia, pues disminuye el rendimiento de la inversión, restándole atractivo a la compra de títulos y por ello disminuyendo la liquidez del mercado y el inventario de capital. Cuando esto se piensa en el contexto de un mercado (BVC) que ha sido de los más golpeados en el mundo (el COLCAP está a niveles inferiores a los de hace diez años), donde la devaluación hace que los retornos en pesos no sean competitivos en su retorno a divisas y se le añade el impuesto de patrimonio sobre acciones con costo actualizado, el impacto es drástico.

Otra faceta de la reforma que se combina con los problemas anteriormente descritos derivados del sobregavamen de las ganancias ocasionales y de los dividendos es el establecimiento de un impuesto permanente al patrimonio, gravamen, que solo persiste en una minoría de jurisdicciones, ninguna de las cuales tiene una tributación combinada sobre el capital tan alta como la propuesta en la reforma (incluso Noruega tiene menores tarifas de ganancias ocasionales y de primera capa de gravamen a los dividendos (A nivel sociedad) y no grava la transmisión sucesoral). Aparte de empeorar la cascada tributaria derivada de la

tributación de los dividendos, y por las altas tarifas de impuesto predial en Colombia (el país tiene uno de los porcentajes de presión fiscal sobre la propiedad más altos de la OCDE), el impuesto sobre el patrimonio acarrea el efecto de desincentivar el ahorro y la inversión (el stock de riqueza). El efecto negativo del impuesto sobre el patrimonio en el stock de riqueza ha sido evidenciado empíricamente, entre otros, en Noruega por Bjorkli y Arntsen (2021); en Dinamarca por Jakobsen et.al (2020) (antes de la eliminación del impuesto en 1997), en Suiza (Brülhart.et al, 2019) y en los Países Bajos por Zoutman (2018) (antes de la eliminación del impuesto en 2001). En el caso de Colombia, Gómez (2019) demostró que este efecto se presentaba con mayor énfasis frente a impuestos sobre el patrimonio permanentes. Uno de los problemas centrales del impuesto sobre el patrimonio es que este se aleja de la capacidad contributiva porque ignora que esta requiere riqueza líquida, y frecuentemente el patrimonio está compuesto por activos que, no solo no generan rendimientos superiores o iguales al impuesto, sino que tampoco son líquidos, con lo cual, ni siquiera bajo un enfoque productivista - como el que ya había experimentado Colombia con las figuras de imposición de carácter patrimonial establecidas en la reforma de 1936, que pretende forzar la venta de activos con menor productividad, se puede contar con recursos para satisfacer la carga tributaria.

Las anteriores versiones del impuesto al patrimonio lo establecieron de manera temporal y con el fin de solventar ciertas situaciones de emergencia que ha tenido el País. Lo anterior se origina en el hecho de que el impuesto al patrimonio es un impuesto de fácil recaudo pero es antitécnico. Con él se grava el patrimonio, el cual se compone precisamente de la acumulación ingresos que en algún momento estuvieron sujetos al impuesto sobre la renta, al tiempo que se desincentiva el ahorro y la inversión en Colombia. Por lo anterior, sugerimos que se establezca una temporalidad para este impuesto y que en ningún caso supere 3 años de manera que el impuesto no sea declarado inexecutable.

Lo propuesto en la reforma genera una trampa de liquidez por la combinación del aumento de tarifas de gravamen a las ganancias ocasionales y los dividendos con el establecimiento del impuesto al patrimonio permanente (y una tarifa del 1.5% para los mayores patrimonios, que se anuncia como temporal), pues la venta forzada de los activos para satisfacer el impuesto no es viable, entre otras, porque las demás medidas tributarias le restarían liquidez a mercados como el de valores y el inmobiliario, que son precisamente aquellos donde los activos pueden generar menores rendimientos en ciclos de recesión, devaluación y/o alta inflación y que además se verían afectados por otras medidas propuestas, como el descongelamiento del impuesto de timbre para las transacciones inmobiliarias y la subordinación de la exención de ganancias ocasionales a la venta de vivienda al depósito del precio en cuentas AFC o para cancelar crédito hipotecario. Puesto que lo planteado en la reforma no excluye de la base a las acciones, y además plantea una fórmula de actualización del costo fiscal, la brecha entre la capacidad contributiva y el impuesto exigido se aumenta, ya que el valor de las acciones al

devengo del impuesto no coincide con ningún evento de realización del valor para el accionista, que no las ha vendido y por lo tanto no ha capturado ese valor.

La introducción (o mantenimiento) de gravámenes de corte patrimonial, particularmente cuando esta práctica incluye las acciones y participaciones dentro de la base gravable y no es compartida por la mayoría de nuestros competidores, desincentiva la creación de empresas, la inversión y el ahorro y crea un factor de salida (push factor) para incentivar la emigración, tanto de individuos, como del capital. Precisamente, el efecto de migración o fuga de capital demostrado empíricamente entre otros por Brülhart et.al, 2019 (Suiza) y Durán Cabré et.al, 2019 (España) podría exacerbarse en el caso colombiano, cuando se añade a este impuesto tarifas excesivas de tributación a los dividendos y las ganancias ocasionales, todos los cuales afectan a segmentos de la sociedad con mayor movilidad y, frecuentemente a sectores con alto capital, invenciones y formación (ver Kleven et.al, 2020). Asimismo, el impuesto al patrimonio está asociado a comportamientos de subreporte de activos y subvaloración de activos incluso en sociedades con bajos niveles de evasión y alto cumplimiento tributario (p.ej. ver Brülhart et.al, 2019, para el caso de Suiza y Seim, 2017, para el caso de Suecia, que abolió el gravamen en 2007). En otras jurisdicciones, (p.ej. Agrawal, Foremny y Martínez Toledano, 2020; Londoño Vélez y Ávila Mahecha, 2020 y Mas Montserrat M y Mas Montserrat D., 2019) también se ha demostrado que este impuesto incentiva respuestas comportamentales de evasión y elusión, lo cual, en las circunstancias de alto incumplimiento de Colombia y aunado a lo ya explicado respecto a los efectos del aumento de las tarifas de ganancias ocasionales, tiene el potencial de incrementar notablemente el incumplimiento tributario y reducir la administrabilidad. Finalmente, en cuanto a la administrabilidad preocupan las asimetrías generadas entre las bases de valoración del impuesto y las de valoración de los activos en el impuesto sobre la renta, así como las asimetrías entre sociedades nacionales (no gravadas) y sociedades y otros vehículos extranjeros, que resultan gravados respecto a patrimonio colombiano.

Estas asimetrías vulneran el principio de equidad horizontal y la no discriminación, inducen a la implementación de esquemas de planeación que, al explotar arbitrajes, no coinciden con la intención del legislador y suprimen la función censal que se le atribuye al impuesto al patrimonio.

2. Tributación de personas jurídicas

La ponencia para segundo debate del proyecto de ley “Por medio del cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones” planteó varios cambios en materia de tributación de personas jurídicas.

Por un lado, mientras se eliminó el discutido impuesto a las exportaciones de petróleo crudoS, carbón y oro, se mantuvo una tendencia a gravar duramente al sector extractivo. Por otro lado, se efectuaron modificaciones al régimen de

presencia económica significativa, que en nuestra opinión resultan insuficientes para lograr la meta buscada por el Gobierno en materia de economía digital.

Por último, además de mantener la eliminación de tarifas preferenciales, beneficios tributarios y rentas exentas, y la limitación en la deducción de algunos beneficios fiscales, la ponencia para segundo debate introduce dos cambios que han generado bastantes debates: (i) la introducción de una metodología que obliga a los contribuyentes a aumentar su impuesto sobre la renta en un mayor valor del impuesto, denominado técnicamente como Impuesto a Adicionar (IA), para alcanzar una tasa efectiva de tributación del 15%, y (ii) el aumento transitorio de las tarifas del impuesto sobre la renta aplicables al sector financiero, extractivo y energético. A continuación, nos referiremos brevemente a estos puntos.

2.1. Tasa efectiva de tributación mínima del 15% denominada Tasa de Tributación Depurada (TTD)

La ponencia para segundo debate propone la inclusión de un párrafo al artículo 240 E.T., en el cual se indica que si la Tasa de Tributación Depurada (TTD) de los contribuyentes, equivalente al Impuesto Depurado (ID) sobre la Utilidad Depurada (UD), incluyendo la sobretasa establecida para ciertos casos particulares, es menor al 15%, éstos deberán aumentar su impuesto sobre la renta en un valor determinado del Impuesto a Adicionar (IA)² para alcanzar la tarifa del 15%. Se soportó la inclusión de dicha norma en el seguimiento de los lineamientos de la OCDE (Pilar 2) en materia de BEPS.

No obstante, la norma propuesta no sigue los lineamientos planteados por la OCDE en la materia. En primer lugar, éstos buscan evitar la erosión de bases gravables por parte de un Grupo de Empresas Multinacionales, por lo cual únicamente aplican a entidades que: (i) sean constituyentes de grupos de Empresas Multinacionales, definidos éstos como Grupos³ que incluyan al menos una entidad o establecimiento permanente en una jurisdicción distinta de la de la casa matriz del grupo, (ii) cuyas utilidades anuales sean o excedan 750 millones de euros en los estados financieros consolidados de la matriz en al menos dos de los 4 años fiscales anteriores al año gravable (aprox. COP3 billones 360 mil millones), y (iii) presenten un bajo nivel de tributación a nivel global.

Asimismo, los lineamientos OCDE buscan que -idealmente, y salvo excepciones- sea la jurisdicción de la casa matriz última del grupo la que capture los tributos dejados de pagar en las jurisdicciones sujetas a baja tributación, lo cual en este

² El valor del Impuesto a Adicionar (IA) corresponderá a la diferencia positiva entre la Utilidad Depurada (UD) multiplicada por el 15% y el Impuesto Depurado.

³ Conjunto de entidades relacionadas por propiedad o control, de forma tal que sus activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de caja: a) están incluidos en los estados financieros consolidados de la casa matriz final del grupo, o b) se excluyan de dichos estados financieros consolidados únicamente por tamaño o materialidad, o porque la entidad es tenida para la venta.

caso no se logra, teniendo en cuenta que la “tasa efectiva de tributación mínima” ni siquiera sujeta su aplicación a empresas multinacionales.

Por último, si bien en la ponencia para segundo debate se establecieron las fórmulas y conceptos para determinar la Tasa de Tributación Depurada (TTD) así como el Impuesto a Adicionar (IA), no existe claridad respecto de cómo interactuaría la regla de determinación del Impuesto a Adicionar (AI) con las reglas de determinación de dividendos gravados y “no gravados” para efectos del impuesto a los dividendos, o incluso con regímenes preferenciales como el CHC.

2.2. Aumento en las tarifas del impuesto sobre la renta aplicable al sector financiero, extractivo y de generación de energía a través de recursos hídricos

En el pasado, la Corte Constitucional avaló la constitucionalidad de la norma que impuso la sobretasa al sector financiero, por considerar que las empresas de este sector tenían una carga tributaria menor que a otras sociedades. Y, en consecuencia, consideró que la imposición de una sobretasa no era violatoria del principio de equidad tributaria.

Cabe preguntarse si esta conclusión resultaría aplicable a este aumento de tarifa en el texto aprobado en primer debate y en la ponencia para segundo debate, teniendo en cuenta que: (i) la intención del legislador es incluir una norma de tasa de tributación efectiva mínima, que en últimas neutralizaría cualquier carga tributaria menor al 15% a la que pudiera acceder cualquier contribuyente, y (ii) en el caso del sector extractivo, como consecuencia de otras medidas, como la prohibición de deducir regalías, y la imposibilidad de acceder a la amortización por línea recta, la tasa tributaria en todo caso aumentará.

Lo anterior, podría resultar en una medida que no consulte la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo.

2.3. Economía digital y presencial económica significativa

La ponencia para segundo debate mantiene el concepto de presencia económica significativa (PES) propuesto en el proyecto de ley, como una solución alternativa para no perder la oportunidad de gravar los ingresos de la economía digital. A su vez, en esta ponencia se hace un esfuerzo de ajustar la figura a los estándares internacionales (propuesta del G24 y figuras existentes en el derecho comparado). Sin embargo, aún se requieren esfuerzos adicionales para que la figura realmente logre su propósito de gravar: (i) negocios altamente digitalizados, y no operaciones aisladas que nada tienen que ver con la economía digital, y adicionalmente (ii) negocios que tengan un nexo lo suficientemente significativo con el Estado para considerarse susceptible de ser gravados en éste. Veamos:

(i) En lo relativo a PES en materia de venta de bienes: A nivel internacional, el concepto de PES exige la existencia de una interacción deliberada y sistemática a través de tecnología digital y otros medios automatizados⁴. La ponencia propone criterios para asegurarse de que exista una interacción deliberada y sistemática (criterios de ingresos, sumados a un criterio de número de clientes u ofrecimiento de precios y medios de pago en pesos colombianos). No obstante, la norma no busca asegurarse de que realmente se graven únicamente ventas efectuadas a través de la tecnología digital u otros medios automatizados.

Por ejemplo, llegaría a gravarse la venta de activos que se efectúe a más de 300.000 usuarios colombianos, que exceda el tope de 31.300 UVT, sin que se evalúe el medio por el cual se realizaron dichas ventas. Con ello, se modificarían las reglas de fuente tradicionalmente utilizadas en el país, respecto de operaciones que nada tienen que ver con la economía digital.

Por otro lado, llama también la atención que el cálculo de ingresos brutos que se tiene en cuenta para determinar la existencia de interacción deliberada se efectúa mediante una agregación de las actividades de sociedades vinculadas, cuando Colombia no tiene un criterio de tributación a nivel de grupo, sino individual.

(ii) En lo relativo a PES en materia de servicios digitales: A diferencia de lo que ocurre en el caso de los bienes, aquí el legislador no está previendo ningún criterio de nexos con el Estado Colombiano, como lo sería por ejemplo el monto de ingresos derivados de las operaciones del prestador de servicios con clientes colombianos, sumado a otro criterio (base de usuarios, volumen de contenido descargado, facturación en moneda local, etc.). En otras palabras, la ponencia gravaría cualquier servicio con componente digital que se preste a un usuario colombiano, así éste se preste en forma aislada y realmente el prestador del servicio no tenga la intención de contar con una presencia económica en Colombia.

Por otro lado, los estándares internacionales en lo relativo a la base gravable bajo este modelo sí prevén la existencia de otros métodos, tales como la imposición de una retención en la fuente. No obstante, se indica que *“en este contexto, debe considerarse una retención en la fuente con una base bruta a una tarifa baja aplicable a los pagos que se efectúen a una empresa con presencia económica significativa, dándole a la empresa el derecho de presentar una declaración del impuesto sobre la renta y solicitar un reembolso si la suma retenida excede la deuda tributaria de la empresa”*⁵.

En el caso que nos ocupa, se prevé la posibilidad de presentar una declaración del impuesto sobre la renta. No obstante, en ésta se mantiene la tributación a nivel bruto. Es decir, no se prevé la posibilidad de depurar las rentas correspondientes,

⁴ <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

⁵ Ibidem.

de forma tal que nunca se tendrá certeza de cual es la real deuda tributaria de la empresa en Colombia.

2.4. Régimen de transición

La ponencia mantiene la propuesta de derogar normas que consagran tarifas especiales del impuesto sobre la renta, rentas exentas y beneficios fiscales. A su vez, no incluye ninguna regla de transición que aplique exclusivamente respecto de dichas normas. Sólo se mantiene la regla de transición general que se había incluido en el proyecto de ley, con una pequeña adición:

*"Los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y demás beneficios tributarios derogados o limitados mediante la presente ley, podrán disfrutar del respectivo tratamiento durante la totalidad del término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas, **en cuanto ello corresponda.**"*

El régimen de transición incluido en la ponencia sigue siendo insuficiente para efectos de proteger a los contribuyentes que tienen una expectativa legítima de aplicación de beneficios de carácter particular y concreto.

Recordemos que, en esos casos, la Corte Constitucional ha indicado que, para garantizar el respeto a los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, el legislador está obligado a crear un régimen de transición que de manera razonable le permita al contribuyente adecuarse a su nueva realidad. La regla general de transición no cumple con esta obligación, y el resto de la ponencia no incluye ninguna norma que lo haga.

2.5. Prohibición de deducción de las regalías

En primer lugar, es importante recordar que todas las discusiones dadas en el marco de expedición de esta nueva ponencia se centraron en que *"la sobretasa a ciertas entidades del sector extractivo tenía como finalidad reemplazar la eliminación de la prohibición de deducir las regalías"*. No obstante, lo cierto es que se creó una sobretasa -o más bien, un aumento en la tarifa aplicable- bastante alta para el sector extractivo, pero no se eliminó la prohibición de deducir regalías.

Ahora bien, el mantener la prohibición de deducir regalías, implica que siguen siendo aplicables todas las consideraciones efectuadas en el pasado en relación con la materia. En resumen:

- Esta prohibición desconoce que el pago de las regalías es una contraprestación que quienes explotan recursos naturales deben obligatoriamente pagar para poder desarrollar su actividad productora de renta. El Consejo de Estado y la Corte Constitucional han reconocido que su deducibilidad está asociada al

artículo 107 E.T.⁶. En el panorama internacional, es común que se admita la deducibilidad de las regalías⁷:

- Una prohibición de este tipo podría llegar a generar dudas respecto de la deducibilidad de otros costos o gastos como, por ejemplo: (i) los costos y gastos incurridos para la obtención del hidrocarburo entregado a título de regalías en especie, o incluso (ii) la contraprestación pagada por el uso del espectro electromagnético en el caso de las telecomunicaciones (que es también una contraprestación económica por el uso de un bien del Estado, que es lo “reprochado” por el gobierno desde el proyecto de ley).
- Esta prohibición, sumada al aumento permanente en la tarifa del impuesto sobre la renta aumentaría el “*government take*”, pudiendo incluso afectar la viabilidad de nuevos proyectos en el sector extractivo. Justamente por esto, algunos Congresistas han propuesto la posibilidad de eliminar esta modificación, aduciendo que esta medida y la del aumento en tarifas causaría un doble impacto negativo en la industria.

2.6. Sede efectiva de administración

El modificar el criterio actual para determinar una sede efectiva de administración de la toma de decisiones comerciales y de gestión decisivas a las decisiones del día a día, genera contradicciones frente al estándar internacional que regula la materia⁸. Y el distanciarse de este estándar internacional implica el riesgo de que muchas compañías dejen de tener sede de dirección efectiva en el país. En efecto, es mucho más sencillo para los contribuyentes delegar en empleados del exterior la toma de decisiones ordinarias del día a día, que no tienen real relevancia frente al objeto de la Compañía. Y, en esa medida, se abre un espacio de elusión fiscal.

2.7. Eliminación del descuento del 50% del ICA

La ponencia mantiene la propuesta de eliminar el descuento del 50% del impuesto de industria y comercio. Esto implica deshacer lo andado en términos de simplificación y formalización empresarial en Colombia. Por otro lado, si se revisan los motivos por los cuales se propuso eliminar este descuento, algunos de éstos estaban ligados a que este descuento era un incentivo para que los municipios

⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, sentencias 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950) del 12 de octubre de 2017 CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; 11001-03-27-000-2017-00039-00(23382) del 26 de febrero de 2020 CP. Julio Roberto Piza Rodríguez; 25000-23-37-000-2016-01653-01(24282) del 9 de septiembre de 2021 CP. Milton Chávez García, entre otras.

⁷ Asociación Colombiana de Minería, comunicación dirigida al Ministerio de Hacienda relativa a Comentarios al PL Reforma Tributaria para la Igualdad y Justicia Social.

⁸ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 disponible en <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>

aumenten sus tarifas de ICA; no obstante, vale recordar que éstos tienen unos límites legales para dichas tarifas.

3. Tributación de personas naturales y régimen simple

Bajo la legislación actual, el impuesto sobre la renta de personas naturales residentes se determina bajo un sistema cédular en el que cada cédula se depura de manera independiente. Estas son: i) La cédula general - que incluye las subcedulas de trabajo, capital y no laborales -; ii) La cédula de pensiones; iii) La cédula de dividendos; y iv) Las ganancias ocasionales.

Aun cuando el proyecto de reforma tributaria propone mantener el sistema cédular para efectos de depurar cada una de las rentas, se prevén 2 grandes cambios que incrementará sustancialmente la carga tributaria de los contribuyentes del impuesto. Por un lado, se busca la agregación de todas las rentas cedulares - una vez depuradas - para sujetarlas a una sola tarifa de manera agregada a excepción de las ganancias ocasionales. De otro lado, se propone una reducción sustancial en las rentas exentas y deducciones aplicables en todas las cédulas.

3.1. Agregación de las rentas líquidas de las cédulas

Aun cuando el Ministerio de Hacienda ha manifestado que la tributación de las personas naturales que ganen menos de \$10.000.000 no se vería afectada, esta conclusión no aplica si el Contribuyente obtiene ingresos de otras fuentes distintas a rentas ordinarias (i.e. rentas de trabajo). Bajo la propuesta de reforma, la tributación de las personas de menores ingresos también se vería severamente afectada al agregar las cédulas para determinar la tarifa aplicable.

Dentro del texto propuesto en la ponencia para el segundo debate en plenaria, se establece que, aunque los dividendos entran a ser parte de la cédula general, se permitiría un descuento tributario de hasta el 19% sobre el valor pagado sobre tales dividendos. En nuestra opinión, el compensar la inclusión de las rentas de dividendos dentro de la cédula general con un descuento tributario resulta ser antitécnico, y genera en todo caso un incremento artificial de la base gravable del impuesto de renta bajo la cédula general. En la medida en que los dividendos entran a ser parte del cálculo de la cédula general, la base gravable de la cédula se incrementa, lo cual además puede redundar en un salto de la tarifa aplicable. Tal salto de tarifa afectaría la totalidad de los ingresos de la cédula. Esto hace que la carga tributaria sea mayor en el agregado, así se otorgue un descuento posterior sobre una de las cédulas. Más aun, teniendo en cuenta que el descuento por dividendos del nuevo artículo 254-1 propuesto solamente aplica cuando se tenga una renta líquida de dividendos (no de la cédula general) superior a 1.090 UVT. Para el efecto, veamos el siguiente ejemplo:

Si una persona natural obtiene una renta líquida de la cédula general (i.e. rentas de trabajo, rentas de capital y rentas no laborales) de 1090 UVT, y adicionalmente

obtiene dividendos por valor de 1000 UVT, producto de la agregación de los dividendos como parte de la renta de la cédula general, la carga de la persona se incrementaría sustancialmente, pues pasaría pagar impuesto bajo la cédula general a la tarifa nominal del 19%, a pagar impuesto a la tarifa del 28%, sin poder aplicar el nuevo descuento por dividendos. Los cálculos son los siguientes:

	Régimen Actual	Régimen Propuesto
Renta Líquida Cédula General (UVT)	1700	1700
Renta Líquida Cédula de Dividendos (UVT)	1000	1000
Impuesto Cédula General (UVT)	116	396
Impuesto Cédula Dividendos (UVT)	70	N/A
Descuento por Dividendos (UVT)	N/A	0
Total carga Tributaria (UVT)	186	396

En este caso particular, en la medida en que la renta derivada de dividendos es inferior a 1090 UVT, no se otorga un descuento por el valor de los dividendos, con lo cual, además, los dividendos al incluirse dentro de la cédula general estarían sujetos a una tarifa nominal del 28%. Es decir, tampoco resulta cierto que, en la totalidad de los casos, los dividendos se sujeten a una tarifa máxima de 20%.

3.2. Reducción de rentas exentas y deducciones cédula general.

La cédula general, dentro de la cual se incluyen las rentas de trabajo y rentas de capital sufriría 2 reducciones sustanciales. Por un lado, se propone reducir la renta exenta del 25% aplicable a los ingresos depurados de esta cédula. Específicamente, se busca disminuir la exención de 2880 UVT anuales (240 UVT x 12) a 790 UVT anuales. Esto es una reducción cercana al 73%. Recordemos que contra las rentas de trabajo derivadas de una relación laboral no se pueden imputar costos y gastos. Por este motivo es que existe la renta exenta del 25%, pues es una presunción de los costos y gastos en que incurren los trabajadores para la producción de su renta. Una disminución tan drástica de los topes sobre estos ingresos (i.e. una reducción de más del 70%) podría enfrentar serios cuestionamientos sobre la constitucionalidad de la medida por ser una liquidación tributaria que no atiende la capacidad contributiva de los agentes.

De otro lado, el artículo 336 del ET actualmente establece que la totalidad de las rentas exentas y deducciones de la cédula general no pueden exceder del 40% de los ingresos netos, ni del valor absoluto de 5.040 UVT. Con la reforma tributaria se

propone reducir este tope global en un 74%, para fijarlo en un máximo de 1.340 UVT anuales.

Con estas dos disminuciones de beneficios, un modelo aproximado de los cambios propuestos evidencia que para aquellos individuos que ganen más de \$9.000.000 habrá un incremento sustancial en el valor del impuesto a cargo, llegando incluso a incrementarse en cerca de un 70%. El incremento del impuesto no empieza a partir de \$10.000.000 como lo sostiene el Gobierno Nacional. Los individuos que verán una mayor afectación serán aquellos que se ubiquen en el rango de ingresos entre \$30.000.000 y \$35.000.000 mensuales, pues son los que tienen una mayor reducción en el monto total de sus rentas exentas. En la medida en que las personas que tuvieran ingresos superiores a \$40.000.000 ya estaban sujetas a los topes anteriores, los nuevos topes sí incrementan la tributación, pero de una forma regresiva al comparar con contribuyentes de menos ingresos. La siguiente tabla ilustra un estimado de este incremento en la carga fiscal, asumiendo que en todos los casos el contribuyente puede utilizar el monto máximo de las rentas exentas y deducciones (i.e. 40% hasta 5.040 / 790 según corresponda), y que la UVT que registrá por el 2023 es de \$40.000.

Ingresos brutos mensuales	Impuesto antes de la reforma	Impuesto después de la reforma	Diferencia absoluta	Diferencia relativa
9.000.000	5.891.000	5.891.000	-	0,0%
10.000.000	8.629.000	10.430.000	1.801.000	20,9%
11.000.000	10.932.000	14.269.000	3.337.000	30,5%
12.000.000	13.235.000	18.107.000	4.872.000	36,8%
13.000.000	15.538.000	21.945.000	6.407.000	41,2%
14.000.000	17.841.000	25.783.000	7.942.000	44,5%
15.000.000	20.144.000	29.622.000	9.478.000	47,1%
20.000.000	31.336.000	51.267.000	19.931.000	63,6%
25.000.000	44.661.000	73.529.000	28.868.000	64,6%
30.000.000	58.113.000	96.194.000	38.081.000	65,5%
35.000.000	71.565.000	119.973.000	48.408.000	67,6%
40.000.000	91.184.000	144.760.000	53.576.000	58,8%
45.000.000	116.095.000	169.715.000	53.620.000	46,2%
50.000.000	141.050.000	194.670.000	53.620.000	38,0%

De otro lado, la reforma tributaria plantea una disminución de la renta exenta aplicable a la ganancia ocasional por la utilidad en la venta de casa o apartamento. Bajo la normativa actual, el artículo 311-1 del ET establece una renta exenta de 7.500 UVT en la venta de una vivienda del contribuyente. Bajo la nueva redacción propuesta, la renta exenta se reduciría a 5.000 UVT. Además del incremento de la tarifa de ganancias ocasionales del 10% al 15%, no encontramos ninguna

justificación técnica, ni estudio - más allá de una política de recaudo - que justifique esta disminución en esta renta exenta.

3.3. Deducción por Dependientes Económicos

El artículo 387 del ET establece que las personas naturales que perciban ingresos derivados de una relación laboral podrán tomar una deducción mensual de hasta el 10% del total de los ingresos brutos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria del respectivo mes por concepto de dependientes, hasta un máximo de treinta y dos (32) UVT mensuales. Este artículo, además, establece que tal deducción se tendrá en cuenta en la declaración de renta (i.e. es también una deducción en la depuración del impuesto de renta).

Con el texto aprobado en las comisiones conjuntas, el cual se mantiene en la ponencia para segundo debate, se plantea modificar el artículo 336 del ET (que trata sobre la depuración de la renta de la cédula general), incluyendo una nueva deducción de setenta y dos (72) UVT por dependiente hasta un máximo de cuatro (4) dependientes. En la medida en que esta nueva deducción no modifica ni altera la deducción por dependientes dispuesta en el artículo 336 del ET, podría estarse generando un beneficio concurrente sobre un mismo ítem (i.e. los dependientes económicos). En esa medida, se sugiere aclarar si en efecto a futuro existirán dos beneficios tributarios separados por dependientes económicos, o si el beneficio de dependientes económicos del artículo 387 del ET se mantendrá exclusivamente para efectos de retención en la fuente, y el nuevo inciso del artículo 336 del ET, aplicaría para la depuración del impuesto.

3.4. Rentas de Trabajo sujetas a costos y gastos

La reforma tributaria plantea la inclusión del artículo 336-1 al Estatuto Tributario, el cual, a grandes rasgos presume de hecho que los costos y gastos de la cédula general no pueden ser superiores al 60% de los ingresos brutos del contribuyente. Es decir, la norma presume que un trabajador independiente obtiene - cuando menos - una utilidad del 40% en el ejercicio de su actividad. Tal limitación, aparejada a la nueva obligación formal de informar si se excede ese tope, carece de todo sustento, y atenta contra la eficiencia del sistema tributario. Vale recordar que a través de las sentencias C-120 de 2018, y C-520 de 2019, la Corte Constitucional determinó que las rentas de trabajo derivadas de fuentes distintas a una relación laboral podían estar sujetas a costos y gastos. En consecuencia, no se encuentra razonable que ahora se plantee que tales costos y/o gastos están limitados a un 60%, so pena de tener que informarlo a la administración tributaria.

Además, esta norma plantea la aplicación de una sanción por no informar a la autoridad tributaria cuando los costos y gastos excedan del 60% de los ingresos. Así, se contempla que aquellos individuos que perciban rentas de trabajo cuyos costos y gastos superen del 60% de sus ingresos, y no lo informen a la autoridad tributaria se harán acreedores a una sanción equivalente al 0.5% de los ingresos

netos. Tal aplicación sancionatoria desconocería que el objeto de la sanción por no enviar información radica precisamente en el no envío de información a la autoridad tributaria, y no en el no incluir una mención particular sobre una declaración tributaria.

Así pues, la remisión de esta nueva sanción a los hechos sancionatorios del no envío de información podría violentar la tipicidad sancionatoria. El no informar dentro de la declaración un hecho particular (i.e. que los costos y gastos son superiores al 60%) no puede equipararse al no envío de información a la autoridad tributaria, que exige omitir un envío particular de información requerida.

4. Comentarios a las modificaciones al artículo 240-1 del E.T.: zonas francas

4.1. Es muy importante el trabajo conjunto entre el Gobierno y el sector empresarial para el diseño del Programa de Internacionalización planteado en el Proyecto de Reforma Tributaria, teniendo en cuenta que:

- i) Del total de las empresas que tienen la calificación de usuarios de zonas francas, se tiene que aproximadamente el 90% son mipymes.
- ii) En Colombia hay 122 zonas francas ubicadas en 21 departamentos, donde se encuentran más de 1.000 empresas que realizan operaciones industriales de bienes y de servicios. Estas empresas generaron más de 147.000 empleos y la inversión acumulada creció un 7% al llegar a los 45.7 billones de pesos en diciembre de 2021. De estos, según datos del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, el 13% corresponde a IED.
- iii) En el año 2021, Colombia exportó USD 41,2 mil millones en bienes. De estos, USD 2,7 mil millones corresponden a exportación de bienes desde zona franca. Las exportaciones de servicios no han sido incluidas por el DANE y pueden ser una cifra significativa.
ZF Santander: 14,6 millones.
Zonamérica: 13 millones.
Sikes: 18 millones.
- iv) De acuerdo con cifras del DANE, para el año 2019, el superávit en balanza comercial registrado fue USD 1.671,8 millones FOB. Luego, en el 2020, se registraron dinámicas heterogéneas, y las salidas continuaron siendo mayores a las entradas, con un superávit cercano a los USD 1.418,7 millones FOB. Finalmente, el año 2021 cerró con la misma tendencia, para un superávit de USD 1.190 FOB, que si bien no alcanza al nivel prepandemia, muestra una clara recuperación en una coyuntura bastante compleja para el comercio internacional.

4.2. La ponencia aumenta los requisitos para que los usuarios de zonas francas permanentes (multiempresariales) y zonas francas permanentes especiales (uniempresariales) puedan mantener la tarifa preferencial del impuesto sobre la renta del 20%, al establecer que los usuarios mantendrán

la tarifa, siempre que los ingresos netos por las operaciones realizados en el territorio aduanero nacional y provenientes de actividades distintas a aquellas para las cuales fueron autorizados no superen el umbral que establezca el Gobierno Nacional, el cual no podrá ser superior a los siguientes porcentajes:

Año	Porcentaje máximo del ingreso neto total
2024	40%
2025	30%
2026	20%

Nota: Durante el año gravable 2023 los usuarios podrán conservar la tarifa preferencial sin necesidad de cumplir el umbral.

Esto implica fijar indirectamente un umbral de exportaciones y ventas entre usuarios de zonas francas que para el año 2026 representaría como mínimo el 80% de los ingresos netos totales.

Al respecto, es pertinente revisar y ajustar los umbrales mencionados, con el objetivo de fijar unos que sean asequibles, y así, sean un real incentivo para incrementar el nivel de exportaciones a través de las zonas francas.

4.2. La ponencia de la reforma tributaria para segundo debate, que será debatida en los siguientes días en las plenarias del Senado y Cámara de Representantes, incluye las siguientes novedades en relación con el régimen franco:

Tarifa preferencial: Los usuarios industriales de la zona franca, que acuerden y cumplan un plan de internacionalización y ventas, tributarían sobre la renta líquida gravable de acuerdo con la naturaleza de sus ingresos de la siguiente forma:

- La renta líquida gravable de los usuarios industriales de zona franca estará gravada a la tarifa del 20% en la proporción que exista entre sus ingresos por exportación sobre los ingresos fiscales totales, excluyendo las ganancias ocasionales.
- La renta líquida gravable de los usuarios industriales de zona franca estará gravada a la tarifa del 35% en la proporción que exista entre los demás ingresos sobre los ingresos fiscales totales, excluyendo las ganancias ocasionales.

Ingresos por exportación: Para este cálculo, serían ingresos por exportación aquellos provenientes de la prestación de servicios de salud a pacientes sin residencia en Colombia por usuarios industriales de servicios de

salud y los ingresos de zonas francas dedicadas al desarrollo de infraestructuras relacionadas con aeropuertos.

Plan de Internacionalización: El plan de internalización y ventas deberá ser acordado durante 2023 y 2024 con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Estos planes deberán incluir objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, durante el año gravable.

La suscripción de estos acuerdos y condiciones de aprobación estaría sujeta a reglamentación por parte del Gobierno Nacional.

El incumplimiento de estos objetivos máximos daría lugar a la aplicación de la tarifa general del impuesto sobre la renta. Esta ponencia no incluye la posibilidad de perder la calidad de usuario industrial por incumplir el umbral de forma reiterada.

Excepciones: La tarifa preferencial de renta continuará aplicando sin consideración a la naturaleza del ingreso para (i) los usuarios operadores; (ii) los usuarios costa afuera y (iii) los usuarios que tengan contratos de estabilidad jurídica suscritos, caso en el cual aplicará la tarifa prevista en el contrato.

A diferencia del texto de la ponencia de primer debate, esta ponencia incluye dentro de las excepciones a (i) los usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios; (ii) usuarios industriales de zona franca permanente especial cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles industriales y (iii) usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística.

4.3. Transición:

Lo dispuesto por la reforma tributaria para las zonas francas aplicará a partir del 1 de enero de 2024. Para el año gravable 2023, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de los usuarios industriales será del 20%.

Los usuarios industriales que hayan tenido un crecimiento de sus ingresos brutos del 60% en 2022 en relación con 2019 aplicarán la tarifa 20% hasta el año gravable 2025.

La redacción actual del régimen de transición para garantizar derechos adquiridos de los usuarios de zona franca que estén cumpliendo sus compromisos de inversión y empleo podría generar discusiones en torno a su aplicación. Consideramos que el texto debería ser ajustado dentro del trámite

legislativo con el fin de evitar vulnerar la confianza legítima de los contribuyentes.

En relación con el nuevo texto, consideramos que los ingresos por ventas entre zonas francas deberían ser incluidos en el cálculo de la tarifa preferencial. Adicionalmente, consideramos que se debería establecer un procedimiento para la aprobación de planes de internacionalización y ventas para nuevos usuarios del régimen franco que obtengan la calificación con posterioridad al 2024.

5. Comentarios a las modificaciones propuestas al artículo 20-3 al ET, presencia económica significativa y retención del 20% a las compras de bienes procedentes del exterior

El artículo 57 del proyecto de reforma tributaria adiciona el artículo 20-3 al E.T. el concepto de presencia económica significativa. Según el numeral 1.2 de este artículo, se considera que quien obtenga ingresos brutos de 31.300 UVT o más, durante el año gravable, por transacciones de bienes o servicios con personas en Colombia, tiene presencia económica significativa.

Así las cosas, el artículo 52 de la reforma crea una retención del 10% a los pagos o abonos en cuenta efectuados a un no residente con presencia económica significativa. Esto encarecerá todas las compras que realicen las personas naturales o jurídicas que importan bienes del exterior, puesto que el no residente exigirá el giro del precio del producto libre de impuestos, los cuales deberá asumir el importador como un mayor valor de la compra. Adicionalmente, esa disposición viola el principio del trato nacional pactado en la Organización Mundial de Comercio y en todos los tratados de libre comercio y demás acuerdos de integración, el cual prohíbe darle un tratamiento más gravoso a los bienes extranjeros que a los bienes nacionales.

6. Comentarios a las modificaciones relativas a procedimiento, sanciones y sanciones penal

El artículo 59 de la Ponencia para Segundo Debate indica que se le otorgan facultades extraordinarias al Presidente de la República para expedir una norma que regule (i) el régimen sancionatorio aduanero, (ii) de decomiso de mercancías y (iii) el procedimiento aplicable a seguir por la DIAN. Si bien en Colombia no existe una definición concreta de lo que se debe entender por un "Código", la Corte Constitucional ha entendido que debemos entender que estamos ante un Código, cuando la normativa regula una materia en forma completa, sistemática e integral. La Constitución es clara al indicar que no se pueden otorgar facultades extraordinarias para expedir códigos. Igualmente, la delegación de determinación de sanciones se sale del principio de reserva de ley que debe guiar la actividad punitiva del Estado.

La ponencia deroga el sistema de determinación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios mediante facturación contenido en el artículo 616-5 del Estatuto Tributario que había sido incorporado por la Ley 2155 de 2021. En su lugar, replica este sistema pero como una posibilidad previa de la Administración antes de acudir al procedimiento de aforo normal. Las disposiciones son muy similares pero con algunas diferencias de fondo. (i) la nueva norma permite que este sistema se use para determinar también el impuesto sobre las ventas y el impuesto nacional al consumo; (ii) en la nueva redacción se permite al contribuyente simplemente rechazar la factura en lugar de tener como única opción declarar el impuesto para que la misma perdiera fuerza ejecutoria; (iii) la norma solamente permite la notificación electrónica de la factura, eliminando las dificultades que presentaba la inserción en la web de la versión anterior, no obstante, esto implica que solo será un instrumento útil para personas registradas en el RUT; (iv) así como en la redacción anterior se exige que la factura incluya la información patrimonial reportada por terceros, el sistema de facturación y demás sistemas, esto en contravía del inciso segundo que señala que se debe cumplir con lo determinado en el Estatuto Tributario, es claro que debe haber alguna clase de procedimiento y razonamiento en la expedición de la factura y no la inclusión ciega de datos. En cualquier caso, esta disposición sacrifica el derecho al debido proceso de los contribuyentes buscando la eficiencia en el recaudo tributario por lo que existen dudas sobre su constitucionalidad.

En materia penal, la ponencia modifica los delitos de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y de defraudación o evasión tributaria. La norma reduce los mínimos para que se considere delito cada una de estas conductas y también para que la pena aumente. Esto amplía el espectro de la norma, pero es problemático por cuanto el derecho penal, que debe ser la última ratio, permea discusiones de cuantías que podrían afectar a personas de poca capacidad económica. Adicionalmente, va en contravía de la intención del Ministro de Justicia de descongestionar las cárceles.

Además de esta novedad, la norma dispone que no puede iniciarse la acción penal, siempre que se esté en una discusión en sede administrativa entre el contribuyente y la autoridad tributaria, lo que se traduce en una prejudicialidad parcial que no resuelve la problemática de que un contribuyente pueda ser condenado penalmente, pero al mismo no pueda iniciársele un proceso de cobro coactivo, lo cual es una contradicción sistémica problemática.

Esto, aunado al hecho de que el delito ahora establece que la inclusión de pasivos inexistentes o la omisión de activos debe hacerse con el propósito de defraudación o evasión, resuelve uno de los múltiples problemas que tenía la tipificación anterior, pues es claro que solo cuando haya daño al erario puede proceder la acción penal. Se mantuvo la norma que dispone que la acción penal se extinguirá cuando se pague el impuesto, las sanciones y los intereses correspondientes (ya no exigiendo la presentación de las declaraciones del caso) pero dispone que en caso de haberse aplicado ya el principio de oportunidad o haber extinguido la acción penal por pago

en otra ocasión, el pago ya no extinguirá la acción penal, sino que solo reducirá las penas a la mitad.

Por otro lado, aunque los delitos siguen siendo meramente persuasivos - el pago extingue la pena - en una redacción compleja y antitécnica, se señala que si se reincide, habrá pena de prisión, necesariamente.

El elemento más inquietante de la nueva redacción de los artículos referentes a las sanciones penales es aquel que dispone que la prescripción de la acción penal se suspenderá cuando se suscriba un acuerdo de pago por las obligaciones objeto de investigación. Esta situación de una suspensión de una prescripción en materia penal es completamente sui generis en el ordenamiento colombiano, vulnera el principio de seguridad jurídica y demuestra que los delitos tributarios están siendo usados únicamente para aumentar el recaudo y no persiguiendo los fines normales del derecho penal.

Respecto de las sanciones, la ponencia trae una reducción transitoria de la tasa de interés moratorio y sanciones para quienes no hayan presentado declaraciones tributarias, al 50%, si se pagan antes del 31 de mayo de 2023. Trae esta misma reducción, respecto de los intereses moratorios, para todas las demás obligaciones que se paguen hasta el 30 de junio de 2023. No obstante, la mayor novedad en materia sancionatoria es la reducción en la sanción por no enviar información o enviarla con errores, esta redacción no solo reduce el tope máximo de la multa, sino que los porcentajes individuales a pagar de sanción también se reducen. Se establece también una reducción para las deudas por este concepto que no se hayan pagado a 1 de abril de 2023, reducción del 95% del monto de la sanción.