

1-1-2015

Análisis comparativo del impuesto sobre la renta en sociedades extranjeras (2012-2014)

Nelson Oswaldo Sotaquirá Cuéllar

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

Citación recomendada

Sotaquirá Cuéllar, N. O. (2015). Análisis comparativo del impuesto sobre la renta en sociedades extranjeras (2012-2014). Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/545

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Ciencias Administrativas y Contables at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

PRODUCCIÓN INTELECTUAL RELEVANTE

**ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
EN SOCIEDADES EXTRANJERAS
(2012-2014)**

NELSON OSWALDO SOTAQUIRÁ CUELLAR

**UNIVERSIDAD DE LA SALLE
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTA
2015**

Resumen

El objetivo de este artículo es analizar los diferentes efectos de las reformas tributarias realizadas en el período del 2012 al 2014 en Colombia, frente al año inmediatamente anterior a este período definido como estudio, toda vez, haciendo énfasis en las implicaciones del impuesto sobre la renta para sociedades extranjeras. El presente artículo contextualiza este gravamen en el ámbito nacional y detalla los principales cambios que se han introducido en las últimas reformas tributarias. En Colombia aproximadamente el impuesto sobre la renta aporta un 32% del recaudo tributario siendo así el segundo más importante, este porcentaje se hace semejante al exhibido por los países de la OCDE (La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) donde en promedio este tributo alcanza el 33%. En Colombia el recaudo del impuesto sobre la renta es del 5.6% del PIB (Producto Interno Bruto). Se ha determinado que el recaudo del impuesto sobre la renta se concentra principalmente en las personas jurídicas en un 80% y el 20% restante en las personas naturales, contrastando con los países de la OCDE donde el 24% lo pagan las empresas o personas jurídicas y el 76% las personas naturales.

Abstrac:

The objective of this article is to analyze the many effects of tax reforms established in Colombia between 2012 and 2014, emphasizing the implications of income tax for foreign companies. The article contextualizes the situation of this tax at the national level and outlines the major changes that have been introduced in recent tax reforms. Income tax in Colombia provides approximately 32% of national tax revenue, ranking second in importance; this percentage is similar to the average of the member countries of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) which is 33%. On the other hand the revenue of income tax represents 5.6% of Colombian Gross Domestic Product (GDP). In Colombia the income tax focuses on companies or legal persons with 80% stake, the remaining 20% belongs to natural persons. In contrast, in OECD countries 24% is paid by companies and 76% by individuals.

Palabras Clave: Establecimiento permanente, Impuesto de renta, Reforma Tributaria, Sociedad extranjera, Tributos.

Reseña Histórica

Desde su origen el impuesto sobre la renta data en el año 1797 en Inglaterra cuando se originaron tributos con el fin de cubrir los gastos que demandaba la guerra con Francia, la cual era comandada por Napoleón Bonaparte. El impuesto sobre la renta fue establecido en el año 1798, por el Primer Ministro inglés William Pitt, con el fin de obtener los fondos para financiar la guerra con Francia, este fue abolido en el año 1816. En 1909 Lloyd George, introdujo en Inglaterra la progresividad del impuesto y creó un tributo extraordinario aplicable a ciertas rentas.

El impuesto sobre la renta en el año 1840 fue implementado por Suiza y Australia en 1849. En Alemania se introdujo en el año 1850 e Italia lo hizo en el 1864. En los Estados Unidos se estableció desde los tiempos de la Colonia, como un gravamen a los ingresos de las personas naturales. En 1894 se aprobó una ley que impuso este gravamen, pero unos meses después (en 1895) fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, en virtud de que chocaba con la regla constitucional relativa al reparto de las cargas tributarias, por lo cual tuvo que ser abolida. En el año 1913 fue adoptado nuevamente. España lo adoptó en el 1900, bajo el sistema de imposición directa sobre la renta, especialmente aplicable a las sociedades.

En América Latina el tributo del impuesto sobre la renta nace entre los años 1910 y 1935, siendo los primeros países en establecerlos Colombia 1918, Brasil en 1923, México 1924 Argentina en el año de 1932.

En el Gobierno colombiano de Marco Fidel Suarez bajo la ley 56 de 1918 con una cantidad de 9 (nueve) artículos donde se impulsa la contribución directa, gravando a las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes en el país, pero que hayan obtenido alguna renta proveniente de bienes o capitales radicados en Colombia. El impuesto se dividió en 3 clases:

1. La renta que provenga directamente del capital, pagará el 3%
2. La renta que provenga del capital combinado con la industria del hombre, pagará el 2% y
3. La renta proveniente solo de la industria o el trabajo, pagará el 1%.

Si fuese una persona natural el impuesto se fijaba en cabeza del jefe de familia y se establecía una exención de \$360 para cada renta individual y para los que tuvieran más de 2 hijos o personas a cargo tenían derecho a una rebaja del 5% del monto a pagar, también

se crearon exenciones de la totalidad del impuesto a aquellas personas jurídicas que hoy se denomina asociaciones sin ánimo de lucro.

Según Piza Rodríguez (2015) desde el año de 1984 al 2009 se puede sintetizar en 3 períodos la administración y practica tributaria en Colombia.

El primero de ellos se puede denominar la Modernización del sistema tributario colombiano (1984 – 1991). Período que permitió el desarrollo de una política tributaria implementando nuevos instrumentos decisivos propios del sistema dados a través de la Ley 75 de 1986 que no solo introdujo cambios a la estructura del impuesto sobre la renta, sino también otorgo al Gobierno facultades especiales para adoptar los ajustes integrales por inflación, compilar el estatuto tributario y modificar radicalmente el procedimiento tributario. La Ley 75 de 1986 en materia de impuesto sobre la renta redujo este tributo en un 25% pasando de una tarifa del 40% al 30% beneficiando al sector empresarial, también elimino la doble tributación mediante la desgravación de los dividendos y la unificación del régimen de las sociedades de capital y de personas. De la misma manera se simplifico el régimen tributario de las personas asalariadas tomando como tendencia previa recaudar el impuesto de los asalariados mediante la retención y eliminar una serie de deducciones y descuentos, aumentando de uno a cinco salarios mínimos legales como no gravados.

La información se convirtió en el eje de la fiscalización dejando de una u otra forma a la contabilidad en un segundo plano, y es así como el legislador exigió a los grandes proveedores de información económica y financiera, un reporte anual para la administración tributaria dotándola de una mejor herramienta para su otra función, la de cobro. Para administrar todos los cambios y las modificaciones procedimentales fue necesario reestructurar la administración tributaria a través de la más profunda, innovadora y ambiciosa reforma al sector público.

Un segundo período se puede nombrar el poder tributario vuelve al congreso, pero ahora sujeto al control constitucional (1991 – 2002). Tomando como experiencia la década de los 80s, la asamblea constituyente mantuvo las facultades extraordinarias al ejecutivo para expedir decretos con fuerza de ley, prohibiendo su uso para decretar nuevos impuestos. Con la Constitución de 1991 el gasto público se incrementó en un 80%, lo que ocasionó que inevitablemente el Gobierno debiera aumentar los impuestos, al estar sin la posibilidad de crearlos bajo decreto, se hicieron 6 grandes reformas (una cada 18 meses en promedio). Se destaca en estas reformas la restricción de las ventajas tributarias para los contratos de leasing y fiducia, la tipificación como delito de la omisión en la consignación de la retención y el IVA, y la regulación de la facturación como control de la administración tributaria. Con

la nueva Constitución se adoptó directamente por ley la configuración de los elementos de la obligación tributaria: hecho generador, sujetos, base gravable y tarifa, derivado a esto también se realizó la distinción conceptual de impuestos, tasas y contribuciones.

Por otro lado, las contribuciones parafiscales se estructuraron como una nueva categoría tributaria en el ámbito constitucional. Es también de resaltar en este período la adopción de la contribución sobre transacciones financieras como una emergencia económica para asegurar el riesgo del sector financiero, que más tarde la Corte Constitucional cambió su naturaleza de contribución a un impuesto (en la actualidad este tributo ha sido objeto de discusión por los efectos económicos que ha generado), existen otras figuras financieras sin restricciones constitucionales de índole tributaria como las regalías, recursos provenientes de las concesiones y los monopolios.

Como tercer período está la seguridad democrática y confianza inversionista (2002 – 2009), se adoptó una reforma que tuvo como pilar ampliar la base de declarantes y robustecer el sistema de información haciendo uso de los avances tecnológicos. Para el 2006 el Ministerio de Hacienda presentó un proyecto de ley que pretendía reducir el estatuto tributario, simplificar el régimen del impuesto de renta, eliminar el régimen tributario especial y ampliar la base gravable del IVA, pero por un error estratégico y algunos intereses políticos fue frustrada esta iniciativa. Se revive el impuesto al patrimonio eliminado en el año 1990, bajo la figura de una contribución a la seguridad democrática, como financiación al sector militar. Como segunda medida política se buscó incentivar la inversión utilizando beneficios tributarios como la inversión en activos fijos productivos. Se crearon diez exenciones en el impuesto de renta para el sector hotelero y turístico, cultivos, sector eléctrico, transporte fluvial, entre los más destacados. Se disminuyó la tarifa de renta al 33% y adoptó los contratos de estabilidad con una prima del 1% sobre la inversión. Se crearon mecanismos para evitar la doble tributación, elusión y evasión internacional como fue los precios de transferencia. Se eliminó el impuesto de remesas. Se construyó un sistema de información integral denominado MUISCA, el cual es la columna vertebral del control tributario. Como política fiscal se multiplicó por cinco el número de declarantes. La información exógena se ha convertido en la herramienta de control más eficiente dado que no solo debe ser consistente con las declaraciones de renta, IVA que se han presentado a lo largo de un período, sino también debe ser consistente con la información reportada por los clientes y proveedores.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOCIEDADES EXTRANJERAS

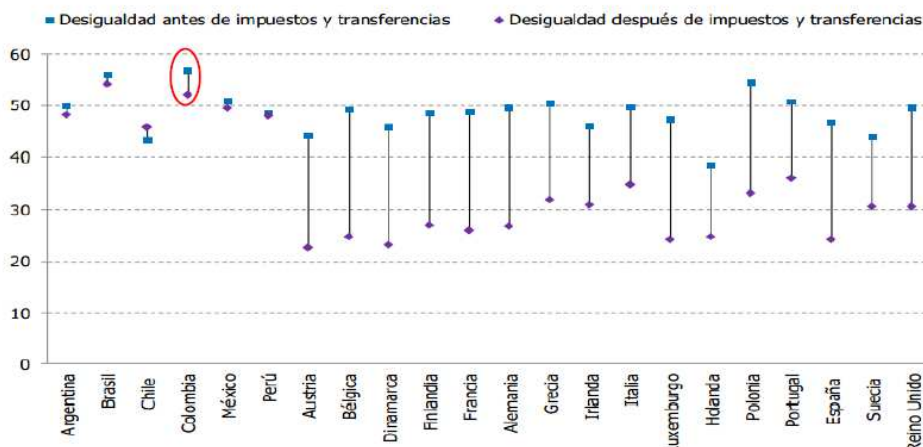
Con el objetivo de lograr un equilibrio y equidad en las finanzas públicas en un corto y mediano plazo Colombia en las dos últimas décadas ha tenido 13 intervenciones al sistema tributario a través de reformas tributarias presentadas por el Congreso de la República. Desde la década de los 90's en cabeza del ministro de Hacienda Rudolf Holmes quien ejerció en el Gobierno de Cesar Gaviria Trujillo, hasta la más reciente intervención realizada en el Gobierno del Presidente Juan Manuel Santos, por su ministro Mauricio Cárdenas se han tomado diferentes clases de decisiones que en la actualidad a generado tranquilidad en algunos sectores y molestias para otros.

A comienzos del mes de Enero del año 2015, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) recomendó a Colombia una reforma tributaria para financiar el posconflicto tras más de 50 años de violencia y a su vez para enfrentar la caída del precio en el barril de petróleo que se encuentra por debajo de 50 dólares, también recomendó luchar contra la evasión de impuestos en el país, subir el impuesto de renta a las personas naturales, implementar un gravamen al carbono, subir la tarifa del IVA.

Según la Revista Semana (2015) "La OCDE recomendó disminuir los impuestos para las personas jurídicas - Hacemos énfasis en la necesidad de bajar la carga tributaria sobre la inversión, con la reducción del impuesto al patrimonio de las empresas y el IVA a los bienes de inversión, ampliar la base porque es muy pequeña. Hay muchas exenciones, lo que hace difícil cumplir con el código tributario - agrego Christian Daude".

De acuerdo al grafico 1 tomado de Steiner & Cañas (2013) el Coeficiente de Gini (medida de concentración del ingreso entre los individuos de una región, en un determinado período ligada a la curva de Lorenz, la cual toma valores entre 0 y 1, donde 0 indica que todos los individuos tienen el mismo ingreso y 1 indica que sólo un individuo tiene todo el ingreso), muestra que la desigualdad producida por el mercado antes de considerar impuestos y transferencias fiscales, no es muy diferente si se compara Europa con LAC (Latinoamérica y el Caribe) . A manera de ejemplo, el Gini producido por el mercado en el Reino Unido (0,5) es similar al de México o Argentina. Por el contrario, una vez se tienen en cuenta impuestos y transferencias, el Gini promedio de los países europeos pertenecientes a la OCDE desciende desde 0,48 hasta 0,28 mientras que en LAC (Latinoamérica y el Caribe) el movimiento es casi imperceptible, situación que no es ajena a Colombia.

Gráfico 1. Desigualdad del ingreso antes y después de impuestos y transferencias



Fuente: OECD, *Latin American Economic Outlook 2009*.

A continuación se analizarán diferentes artículos del Estatuto Tributario de Colombia que serán enunciados totalidad (Ver anexo A “COMPARATIVO ÚLTIMAS REFORMAS EN LO REFERENTE AL IMPUESTO DE RENTA EN SOCIEDADES EXTRANJERAS”), y que han sido introducidos o modificados en las reformas tributarias aprobadas por el Congreso de la República de Colombia en el período del 2012 al 2014 como son Ley 1607 (2012), Ley 1609 (2013) y Ley 1739 (2014), todo esto en materia de renta de personas jurídicas de sociedades del exterior:

E.T. Art. 12-1 Se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que durante el año gravable tengan su sede efectiva de administración en el territorio colombiano y otros casos (Ley 1607/2012 art 84) Casos en los cuales no hay sede efectiva (Ley 1739/2014 Art 31)

E.T. Art. 18-1 Utilidades por inversión de capital del exterior (Ley 1607/2012 Art 125)

E.T. Art. 20 Sociedades y entidades extranjeras son contribuyentes (Ley 1607/2012 Art 85)

E.T. Art. 20-1 Establecimientos permanentes (Ley 1607/2012 Art 86)

E.T. Art. 20-2 Tributación establecimientos permanentes y sucursales (Ley 1607/2012 Art 87)

E.T. Art. 27 Realización del ingreso (Mod. # .b) de las transf. de utilidades al exterior Ley 1607 Art 89)

E.T. Art. 30 Definición dividendos. # 4 Transferencia de utilidades (Ley 1607/2012 Art 90)

E.T. Art. 36 Prima en colocación de acciones (Ley 1607/2012 Art 92)

E.T. Art. 49 Determinación de los dividendos no gravados - Descuento por impuestos exterior

E.T. Art. 102 Contratos de fiducia mercantil (Ley 1607/2012 Art 127)

E.T. Art. 207-2 Otras rentas exentas (Ley 1739/2014 Art 27)

E.T. Art. 240 Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras (Ley 1739/2014 Art 28)

Se puede definir que una sociedad extranjera es aquella constituida conforme a la ley de otro país y con domicilio principal en el exterior, por ende, toda sucursal de una sociedad extranjera que desarrolle una actividad permanentemente en Colombia estará sometida a la vigilancia del Estado, que se ejercerá por la Superintendencia Financiera o de Sociedades según su objeto social.

E.T. Art. 12-1 Concepto de sociedades y entidades nacionales para efectos tributarios.

El art. 84 de la Ley 1607 de 2012 en el concepto de sociedades nacionales considera como obligatorio que las personas jurídicas tengan su sede efectiva de administración o domicilio principal en el territorio colombiano o haber sido constituida en Colombia de acuerdo a las leyes del país. La nueva norma entiende que la sede efectiva de administración es el lugar en donde materialmente se toman las decisiones comerciales y gestiones decisivas y necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad con un todo, esta se puede determinar tomando en cuenta el lugar relativo donde los altos directivos y administradores ejercen sus responsabilidades diarias.

Adicionalmente con los dos párrafos introducidos por la Ley 1739 de 2014 se puede entender dos supuestos donde no existe sede de administración efectiva en Colombia, uno de ellos es cuando la sociedad es cotizada o emisora de bonos o acciones en la Bolsa de Valores Colombia, el otro supuesto es cuando si del total de los ingresos de la sociedad más del 80% tienen como fuente principal donde esta se encuentra constituida como sociedad extranjera.

E.T. Art. 18-1 Régimen de tributación de las inversiones de capital del exterior de portafolio.

La Ley 1607 de 2012 en su art. 125 modifica en su totalidad el art. 18-1 del E.T., introduciendo un régimen general en materia de impuesto de renta sobre las actividades financieras tanto para utilidades obtenidas en el país producto de inversiones de capital del exterior de portafolio como para los fondos de inversión de capital extranjero, sin importar el conducto legal utilizado, estableció que los fondos de inversión no son contribuyentes del impuesto sobre la renta sobre los ingresos obtenidos en desarrollo de actividades que le son propias, sin embargo, estos ingresos por dividendos que de haberse generado a un residente en el país hubieren estado gravados, se generará el impuesto a la tarifa del 25 por ciento por tratarse de una operación que no se ha realizado a través de una entidad administradora, el cual será retenido por la sociedad pagadora del dividendo, no obstante se fija por ley una tarifa general del 14% que será efectuada por el administrador de la inversión.

En cuanto a los ingresos correspondientes a rendimientos financieros, la retención en la fuente se aplicará al momento del pago o abono en cuenta a favor del fondo o administrador, aplicando las mismas tarifas y procedimientos que se utilizan a favor de residentes o domiciliados en Colombia.

E.T. Art. 20 Las sociedades y entidades extranjeras son contribuyentes.

Con la modificación dada por el artículo 85 de la Ley 1607 de 2012 se consideran como contribuyentes las sociedades extranjeras por sus ingresos de fuente nacional, como por las rentas que perciba a través de su establecimiento permanente, es decir que la diferencia para un no residente fiscal, es que antes tributaba simplemente sobre sus ingresos de

fuentes nacionales y ahora tiene una norma que establece directrices y parámetros para determinar cuáles son las rentas sobre las que debe tributar.

E.T. Art. 20-1 Establecimiento permanente.

Desde el año 2012 con la adición otorgada por el art. 86 de la Ley 1607 se comienza a hablar del concepto de establecimiento permanente en Colombia en materia tributaria, anterior a ello este concepto se encontraba relacionado a los convenios de doble imposición. De conformidad con el art. 2 del Decreto 3026 del 2013 que reglamenta la figura del establecimiento permanente establecido por la Ley 1607 de 2012 define que un establecimiento permanente tiene los siguientes elementos 1) lugar fijo de negocios en Colombia, esto es, un espacio físico en el país que sirva para la realización de las actividades de la empresa implicando habitualidad 2) a través del cual se realiza total o parcialmente su actividad 3) sin agentes dependientes en el país 4) y que la actividad realizada por la empresa extranjera no tenga un carácter auxiliar o preparatorio.

Por lo tanto, el concepto de EP implica una limitación a la autoridad tributaria del país origen de los ingresos, toda vez que dicho país solo puede gravar las rentas de una empresa de otro país si esta desarrolla sus actividades en el país fuente con cierto nivel de permanencia, buscando proteger a los contribuyentes de una “doble tributación” en el país fuente del ingreso y el país de residencia del contribuyente. La definición otorgada a EP, por la legislación colombiana es muy similar a la establecida por MOCDE (Modelo de Tratado de Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) la principal diferencia radica en que el MOCDE establece la potestad del país fuente gravar las rentas de fuente mundial atribuibles al EP y la norma colombiana optó por gravar las rentas de fuente nacional exclusivamente.

E.T. Art. 20-2 Tributación de los establecimientos permanentes y sucursales.

Con la adición que trae el art. 87 de la Ley 1607 de 2012 se define que los EP son contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia en relación con los ingresos de fuente nacional que les sean atribuibles. Además la norma agrega que los EP deben llevar una contabilidad independiente basado en un estudio de las funciones, los activos, el personal y los riesgos involucrados en las actividades del establecimiento, como consecuencia se deberá considerar los hechos y demás circunstancias relevantes para

efectuar una correcta atribución de rentas que serán grabadas en cabeza del EP en Colombia y aquellas que corresponden atribuir a la sociedad del exterior.

Para aquellas rentas que no son atribuibles al EP se debe dar aplicación al art.408 de ET.

E.T. Art. 27 Realización del ingreso cuando las utilidades son transferidas al exterior.

La modificación realizada al literal b mediante el art. 89 de la Ley 1607 de 2012 entra a ser parte del nuevo concepto de dividendos introducido en el artículo 90 de la reforma tributaria 1607 de 2012, donde se entiende que la palabra dividendos es igual a utilidades, ya que un establecimiento permanente no decreta dividendos por no corresponder a una persona diferente de la entidad que va a percibir utilidades. La forma como se determina el momento en que considera ingreso para el beneficiario, que es el mismo momento de las transferencias de utilidades al exterior busca igualar al tratamiento que tienen las filiales, es decir que si no hay repartición de dividendos no hay tributación sobre los mismos, por lo tanto si no hay transferencias de utilidades al exterior, tampoco estas serán objeto de tributación para la matriz.

E.T. Art. 30 Definición de dividendos o participaciones en utilidades.

La modificación realizada por el Art. 90 de la Ley 1607 de 2012 reconfigura la definición de dividendo buscando cobijar la transferencia de utilidades de un EP o sucursal provenientes de rentas de fuente nacional, quedando excluidas las de fuente extranjeras a favor de empresas vinculadas en el exterior, por lo tanto los ingresos gravados en calidad de dividendos son todos los obtenidos en exceso de capital aportado o invertido, sin importar la denominación que se les dé, bien sea que se distribuyan o perciban de manera ordinaria o extraordinaria, en dinero o especie. También se observa que la norma extiende la lista de beneficiarios de la respectiva lista de distribución de la utilidad neta acumulada pasando de ser “accionistas, socios y suscriptores” a “accionistas, socios, comuneros, asociados suscriptores o similares”.

En la definición de dividendos se menciona únicamente las transferencias de utilidades provenientes de rentas de fuente nacional, quedando excluidas las de fuente extranjera a

favor de empresas vinculadas en el exterior, entendiéndose que no necesariamente el último beneficiario no tiene que ser necesariamente la sociedad matriz.

E.T. Art. 36 Prima en colocación de acciones o de cuotas sociales.

La modificación del art. 36 E.T. mediante el art. 92 de la Ley 1607 de 2012 deja claro que su fin claro es bloquear el beneficio existente de que la capitalización de la prima en colocación de acciones fuera un ingreso no constitutivo de renta y que a su vez generara un mayor costo fiscal de las acciones para aquellos accionistas que no la habían pagado. También se establece en dicha modificación el cómo comprometer la prima en colocación de acciones: la primera de ellas es mantenerla como superávit de capital, es decir, como prima en colocación registrada en el patrimonio, caso en el cual no constituye renta ni ganancia ocasional; La segunda, que se capitalice su valor, evento en el cual las acciones entregadas no se tienen como un ingreso constitutivo de renta ni de ganancia ocasional para los socios; Y; la tercera, que se distribuya total o parcialmente este superávit entre los socios, opción que inmediatamente implica que los valores distribuidos configuren renta gravable para la sociedad.

E.T. Art. 49 Determinación de los dividendos no gravados y participaciones no gravadas.

La modificación realizada con el art. 92 de Ley 1607 de 2012 pretende 1) eliminar la doble tributación en cabeza de los socios o accionistas de las sociedades nacionales reconociendo el pago de impuestos en el exterior por dividendos. 2) Reducir el efecto en el cálculo del dividendo gravado por las diferencias entre la contabilidad contable y la fiscal.

Por otra parte es importante resaltar que adicionalmente a la contabilización de las obligaciones tributarias de las utilidades gravadas y no gravadas, de la certificación de los dividendos y participaciones, a partir del año gravable 2014 se deberá controlar y registrar en cuentas de orden el exceso de monto máximo a distribuir como no gravado cuando se compara con la utilidad comercial, siendo esta última menor. El monto de la utilidad no gravada que exceda la utilidad comercial podrá imputarse a las utilidades comerciales futuras que tendrían la calidad de gravadas y que sean obtenidas dentro de los cinco años siguientes a aquél en el que se produjo el exceso, o a las utilidades calificadas como gravadas que hubieren sido obtenidas durante los dos períodos anteriores a aquel en el

que se produjo el exceso, conforme lo establece el numeral 5 del artículo 49 del Estatuto Tributario

E.T. Art. 102 Tratamiento fiducia mercantil.

Las modificaciones que introduce el art. 127 de la Ley 1607 de 2012 a los literales 1. 2. 5. Y la inclusión del numeral 8 se encuentran encaminadas a que los derechos fiduciarios tengan el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo, por lo tanto el aporte de activos a los patrimonios autónomos no genera ingreso para el aportante. Con la modificación del numeral 2° obliga a los beneficiarios a incluir en sus declaraciones de renta no solo las utilidades sino también las pérdidas del fideicomiso. Una de las modificaciones de más relevancia en el artículo es que aquellos beneficios tributarios que la ley consagra por inversiones, donaciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, serán ampliadas a los titulares de los derechos fiduciarios, como si la operación hubiera sido realizada por este.

E.T. Art. 207-2 Otras rentas exentas.

Con la inclusión de los numerales 11 y 12 mediante el art. 162 de la Ley 1607 de 2012 y el art. 27 de la Ley 1739 de 2014 la norma busca otorgar una exención total del impuesto sobre la renta a: las entidades gubernamentales extranjeras de carácter financiero y de cooperación para el desarrollo, siempre y cuando estén actuando bajo un contrato de cooperación suscrito por Colombia sobre las actividades financieras que desarrollen en el país. Esta exención genera una gran expectativa para aquellos créditos que entren al país en materia de infraestructura, proceso de paz y post-conflicto.

E.T. Art. 240 Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras.

Con la Ley 1607 de 2012 donde el Gobierno redujo la tarifa del impuesto sobre la renta del 33% al 25% para el año o periodo gravable 2013 a las sociedades nacionales y extranjeras, haciendo para las ultimas de obligatorio que las rentas sean obtenidas a través de sucursales o establecimientos permanentes. A cambio de los 8 puntos porcentuales en la reducción de la tarifa con el artículo 20 de la misma Ley se creó a partir del 1 de Enero de 2013 el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE con una tarifa del 8% , y para

los años 2013, 2014 y 2015 será del 9%; Luego con art. 17 de la Ley 1739 de 2014 que modifico el art. 23 de la Ley 1607 de 2012 dejando establecida la tarifa del 9% a partir del año gravable 2016.

Este nuevo impuesto sobre la renta para la equidad – CREE en teoría sustituye el pago de los aportes parafiscales a favor del ICBF (3%), SENA (2%) y al sistema de seguridad social en salud (8.5%) de los empleados que devenguen menos de 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes. Esta medida de sustituir los mencionados aportes deducibles del impuesto sobre la renta con el nuevo impuesto del CREE no deducible, aumenta la base gravable y en consecuencia la tarifa efectiva de tributación.

Además la Ley 1739 de 2014 en su artículo 28 eleva la tributación de las sociedades extranjeras sin establecimiento permanente EP en proporción a la sobretasa del CREE con el fin de equilibrar las cargas entre una sociedad nacional y extranjera con EP en Colombia, frente a una sociedad extranjera sin EP, la cual no está sujeta al impuesto sobre la renta para la equidad – CREE tendrá una tarifa consolidada durante los años 2015 al 2018 del 39%, 40%, 42% y 43%. Si de una u otra forma se ha igualado nominalmente la tarifa entre sociedades nacionales y extranjeras, se debe recordar que para muchas de ellas la retención que les practiquen sobre sus pagos será su impuesto.

COMENTARIOS Y CONCLUSIONES

El régimen tributario nacional ha tenido diferentes reformas en las últimas décadas aumentando significativamente su porción en la participación del PIB (Producto Interno Bruto), se estima que en el período de 1990 y 2005 la carga tributaria de Colombia aumento en más de un cincuenta por ciento, dicha tendencia se ha considerado notablemente por la inversión de sociedades extranjeras los sectores cervecero, industrial, transporte aéreo e hidrocarburos.

Se incluye una importante modificación en relación con ciudadanos extranjeros que sean residentes fiscales en Colombia. El nuevo criterio general de residencia para personas naturales está definido por la permanencia continua o discontinua en Colombia por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, en un periodo cualquiera de trecientos sesenta y cinco (365) días calendario consecutivos, lo que implica que los ciudadanos extranjeros, ya no están sujetos al beneficio de tributar sobre sus rentas y patrimonio mundial a partir del quinto año. De ahora en adelante, cumplidas las condiciones de residencia, deberán incluir sus ingresos y patrimonio mundial en sus correspondientes declaraciones tributarias.

Se resalta la diferencia de las sucursales y los establecimientos permanentes, que han quedado sujetos a una tributación en materia de impuesto sobre la renta del veinticinco por ciento (25 %), las sociedades extranjeras sin presencia local que reciban rentas de fuente nacional seguirán sujetas a la tarifa general del treinta y tres por ciento (33 %), salvo los casos especiales aplicables a extranjeros sin residencia o domicilio en Colombia, sujetos a las tarifas diferenciales a las que se refieren los artículos 408 y siguientes del Estatuto Tributario.

Las reformas tributarias aprobadas durante nuestro período de estudio, que no obedecen a una política pública a largo plazo sino a necesidades de recaudo o algunos intereses de grupos económicos, han traído una diversidad de tarifas en el impuesto sobre la renta para las sociedades extranjeras planteando problemas de inequidad, tales tarifas son: 34% para las sociedades extranjeras sin residencia o establecimiento permanente en el país, 25% inversiones de capital extranjero no ubicado en paraíso fiscal y diferente a dividendos, 14% por los rendimientos financieros recibidos por las sociedades no residentes, 10%

sociedades extranjeras sin residencia por ingresos de consultoría, asistencia técnica o servicios técnicos.

Es necesario que el gobierno colombiano establezca una política clara frente a los convenios para evitar la doble tributación, con el fin de mitigar el traslado de rentas nacionales a otros países o la nula tributación utilizando diferentes instrumentos externos en materia tributaria.

Se hace necesario establecer una tarifa especial para aquellas transacciones en el exterior con operaciones o sobre sociedades extranjeras, cuyos movimientos son realizados sobre sociedades, bienes o derechos existentes en Colombia.

De acuerdo a la Ley 1739 de 2014 las rentas que sean obtenidas por personas naturales no residentes y sociedades extranjeras que perciban rentas no atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente, estarán sometidas a las siguientes tarifas: 39% (2015); 40% (2016); 42%(2017) y 43%(2018), para los años 2019 y subsiguientes la tarifa volvería a ser del 33%.

Se debe entender por establecimiento permanente como el lugar fijo del negocio ubicado en Colombia, mediante el cual una empresa extranjera o una persona natural sin residencia realiza su actividad, entendiendo en tal concepto las sucursales, las agencias, oficinas, talleres, minas, pozos de petróleo o gas o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales

No se entenderá la existencia de una sede efectiva de administración en el territorio nacional para las sociedades o entidades del exterior, cuyos ingresos de fuente de la jurisdicción en donde estén constituidas, sean iguales o superiores al 80% de sus ingresos totales sin tener en cuenta las rentas pasivas.

BIBLIOGRAFÍA

- Congreso de la República Colombia. (2012). *Ley 1607*. Bogotá D.C.: Congreso de la República Colombia.
- Congreso de la República de Colombia. (2014). *Ley 1739*. Bogota D.C.: Congreso de la República de Colombia.
- Dirección de Impuestos y Adunas Nacionales. (2012). *Ley 1607*. Bogotá D.C.: DIAN.
- Legis. (2013). *Reforma tributaria comentada : Ley 1607 de 2012* . Bogotá: Legis Editores.
- Legis. (2015). *Reforma tributaria comentada : Ley 1739 de 2014*. Bogotá D.C.: Legis Editores.
- Nacional, E. T. (1 de Enero de 2015). *estatuto.co*. Obtenido de <http://estatuto.co/?o=2>
- Piza Rodríguez, J. R. (2015). 25 Años de Historia Tributaria. *Revista de Impuestos*, 9.
- Revista Doctrina. (Junio de 2012). *Dofiscal.Net*. Obtenido de http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2012_203-A30.pdf
- Steiner, R., & Cañas, A. (Marzo de 2013). *Repository*. Obtenido de <http://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/11445/339/1/Tributaci%C3%B3n-y-Equidad-en-ColombiaSteinerFinal-2.pdf>
- Vasco, R. (2013). *Reforma tributaria Ley 1607 de 2012 : interpretación y aplicación práctica para el año 2013*. Bogotá D.C.: Temis.