

## REFORMA TRIBUTARIA 2022 (LEY 2277 DE 2022)

El pasado 13 de diciembre se sancionó la más reciente reforma tributaria. A continuación, exponemos nuestros comentarios generales sobre algunos puntos que destacamos de la reforma. Este documento no contiene un resumen o análisis de la totalidad de las medidas aprobadas.

### A. **Modificaciones para personas naturales y familias.**

#### 1. Impuesto sobre la Renta

- Para los residentes fiscales colombianos, los dividendos quedarán gravados a las tarifas marginales actualmente existentes del Impuesto Sobre la Renta de entre el 0% y el 39%, dependiendo del monto total de su renta líquida. Adicionalmente, se otorga un descuento tributario del 19% sobre la renta líquida obtenida de dividendos, por lo que la tarifa efectiva aplicable a los dividendos será de hasta el 20%. Con esta medida se elimina la tarifa especial para dividendos que era del 10%.
- El decreto de dividendos estará sometido a retención en la fuente en cabeza de la sociedad a una tarifa del 15% (actualmente del 10%) para accionistas personas naturales residentes y de 20% a no residentes. Para las personas naturales residentes, esta retención no será el impuesto definitivo y podrá ser imputada en su declaración de renta contra el Impuesto Sobre la Renta.
- Además, el reparto de utilidades que no estuvieron gravadas en cabeza de la sociedad a favor de residentes colombianos estará sometido a un impuesto cuya tarifa efectiva oscila entre el 35% y el 48%.
- Para las personas naturales no residentes, la tarifa del Impuesto Sobre la Renta se mantendrá en el 35%, la de ganancias ocasionales pasará del 10% al 15% y la de dividendos pasará del 10% al 20%.
- La reforma incluye una prohibición expresa de deducir del Impuesto Sobre la Renta de sociedades, ciertos pagos asociados con los gastos personales de los socios que no tienen relación con la actividad productora de renta de la sociedad. Además, por primera vez prevé que estos gastos personales hechos por sociedades, además de no ser deducibles, sean considerados ingresos para sus beneficiarios accionistas, y por ende estén gravados a la tarifa del 0% al 39% en cabeza de éstos. Este es un tema que merece especial atención pues creemos que tendrá gran incidencia en el ámbito tributario en los próximos años.

- La exención sobre rentas producto de pagos laborales de personas naturales continuará siendo de 25% de su monto total, con un límite que disminuirá de aprox. COP 10.000.000 mensuales a aprox. COP 34.000.000 anuales.
- Los primeros aprox. COP 43.000.000 que un contribuyente reciba mensualmente por concepto de pensiones obtenidas tanto en Colombia como en el exterior también estarán exentas de Impuesto sobre la Renta.

## 2. Impuesto al Patrimonio

- La reforma introduce un impuesto permanente al patrimonio a cargo de (i) personas naturales residentes respecto de su patrimonio mundial, (ii) personas naturales no residentes respecto de su patrimonio poseído en Colombia y (iii) ciertas sociedades extranjeras que tengan activos en Colombia diferentes a ciertos tipos de inversiones respecto de su patrimonio poseído en Colombia.
- El impuesto se genera sobre patrimonios líquidos iguales o superiores a aproximadamente COP 3.000.000.000. Se aplicará una tarifa marginal que se calculará imponiendo una tarifa del 0,5% para la **parte del patrimonio** de entre aprox. COP 3.000.000.000 y COP 5.000.000.000 y una tarifa del 1% sobre el monto que exceda COP 5.000.000.000. Durante los años 2023 a 2026 habrá una tarifa marginal adicional de 1,5% para aquellos patrimonios que excedan aproximadamente los COP \$10.000.000.000. El impuesto se generará anualmente, por lo que la sujeción al impuesto y la tarifa aplicable se determinará año a año.
- El valor para efectos de este impuesto de las acciones en sociedades o entidades nacionales que no coticen en Bolsa de Valores deberá calcularse conforme su costo actualizado desde su año de adquisición con un límite del 1 de enero de 2006. Solamente en caso en que el valor costo fiscal ajustado sea mayor al valor intrínseco, se tomará como base el valor intrínseco de las acciones. Esta disposición no aplicará respecto de acciones en start-ups que cumplan requisitos dentro de los cuales se encuentran su tiempo de incorporación, su vocación de innovación y el monto inversiones recibidas.
- Los activos poseídos por medio de trusts, fundaciones de interés privado, seguros con componente de ahorro material, fondos de inversión u otros negocios fiduciarios en Colombia o el exterior deberán ser declarados por el fundador, constituyente u originario; o por su beneficiario, según sea el caso.
- Llamamos la atención sobre el hecho de que, bajo ciertos convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia, el patrimonio poseído por residentes fiscales en algunas jurisdicciones con CDI con Colombia tendrá limitaciones para ser gravado por este impuesto. Esto debe ser revisado para cada caso concreto.

### 3. Régimen SIMPLE

- Algunas de las tarifas del Régimen SIMPLE disminuirán a partir de 2023, exceptuando las aplicables a los servicios profesionales, de consultoría y científicos (incluyendo las profesiones liberales).
- Aunque para hacer parte del Régimen SIMPLE sigue siendo necesario obtener ingresos brutos anuales inferiores a 100.000 UVT (aprox. COP 4.000.000.000), la reforma introdujo un umbral inferior de 12.000 UVT (aprox. COP 509.000.000) para los servicios profesionales, de consultoría y científicos (incluyendo las profesiones liberales).

### 4. Impuesto de Timbre

- Se reintroduce el Impuesto de Timbre sobre documentos elevados a escritura pública mediante el cual se enajenen inmuebles o naves cuyo valor sea igual o superior a 42.000 UVT (aprox. COP 850.000.000). El impuesto también se aplicará sobre la hipoteca de estos bienes. La tarifa será de hasta el 3%, según el valor del documento.

### 5. Modificaciones al régimen sancionatorio y delitos tributarios

- Se modifica el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes para extenderlo a otras declaraciones además de la declaración de renta y para disminuir de 5.000 SMLMV a 1.000 SMLMV el valor de los activos o pasivos desde el cual se configura el delito.
- Se disminuye de 250 SMLMV a 100 SMLMV el monto desde el cual se configura el delito de defraudación o evasión tributaria aplicable a la omisión de ingresos, o inclusión de costos o gastos inexistentes, o reclamación de créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes.
- Para estos dos delitos se establece que el contribuyente solamente podrá extinguir la acción penal con la corrección de la declaración correspondiente y pago hasta por dos ocasiones.

## B. Modificaciones para la tributación de empresas

### 1. Impuesto sobre la Renta

- La reforma no modifica la tarifa general del Impuesto Sobre la Renta corporativo (**35%**), pero sí incrementa la tarifa de ganancia ocasional para entidades nacionales y extranjeras pasando del 10% al 15%.
- Entre 2023 y 2027, algunas **entidades del sector financiero** estarán sujetas a una **sobretasa del impuesto sobre la renta del 5%**. Dentro de las entidades sujetas a esta sobretasa se encuentran las instituciones financieras, las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros commodities y los proveedores de infraestructura del mercado de valores, que tengan una renta gravable superior de aproximadamente COP 5.000.000.000.

- Una **sobretasa permanente** del impuesto sobre la renta será aplicable a entidades que desarrollen **actividades extractivas** como (i) extracción de hulla; (ii) extracción de carbón lignito; y (iii) extracción de petróleo crudo. La sobretasa podrá ser de **hasta 15%** dependiendo de la actividad específica y del precio promedio del recurso extraído.
- Entre 2023 y 2026, los contribuyentes cuya actividad principal sea la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos estarán sujetos a una **sobretasa del Impuesto Sobre la Renta del 3%**.
- Se establece una **tasa efectiva de tributación mínima del 15%** aplicable a los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, con excepción de las personas jurídicas extranjeras sin residencia en Colombia, que se denominará “Tasa de Tributación Depurada (TTD)” y será el resultado de dividir el Impuesto Depurado sobre la Utilidad Depurada. Llamamos la atención de que la TTD no aplica, entre otros, a empresas dedicadas exclusivamente a la edición de libros, sociedades que presten servicios hoteleros, o de parques temáticos de ecoturismo. En la medida en que se excluyen de la ecuación los ingresos por dividendos, entre otros, esto tampoco afecta en principio a las sociedades holding.
- La tarifa aplicable a los dividendos pagados por sociedades colombianas a entidades extranjeras pasa del **10% al 20%**. Esta tarifa podría quedar reducida en el evento en que el beneficiario efectivo de los dividendos sea una entidad ubicada en una jurisdicción con la que Colombia tenga un Convenio de Doble Imposición (“CDI”) vigente. Para más información sobre la red de CDIs suscritos por Colombia, recomendamos consultar nuestro Tax Overview 2022 ([click](#)).
- La tarifa de retención en la fuente aplicable a los dividendos distribuidos entre sociedades nacionales aumentará del **7,5% al 10%**.

## 2. Modificación a beneficios tributarios

- Se eliminan algunos de los beneficios tributarios a las inversiones en hidrocarburos y minería como la posibilidad de amortizar **en 5 años las inversiones en la exploración, desarrollo y construcción** de minas y yacimientos de petróleo y gas; y el incentivo a las inversiones en hidrocarburos y minería (certificado de reembolso CERT).
- Se eliminan otros beneficios como (i) la deducción de contribuciones a fondos mutuos de inversión; (ii) la deducción por donaciones e inversiones en investigación, desarrollo e innovación; (iii) algunos incentivos para la economía naranja; y (vi) el régimen de mega inversiones, entre otros.
- Se elimina el descuento del 50% del Impuesto de Industria y Comercio, el cual pasará a ser deducible y prohíbe la deducción de regalías pagadas por la explotación de recursos no renovables.

- Respecto de algunos estímulos tributarios específicos, se limita su beneficio al 3% de la renta líquida anual del contribuyente. Dentro de los beneficios limitados destacamos: (i) el descuento por inversiones en proyectos relacionados con el medio ambiente; (ii) la exención de las utilidades repartidas a trabajadores a través de acciones; (iii) las deducciones previstas para la educación de empleados; (iv) la deducción por inversiones en infraestructuras para espectáculos públicos; y (v) el descuento por donaciones a entidades sin ánimo de lucro.
- La reforma también contiene una cláusula de **derechos adquiridos** que pretende garantizar a los contribuyentes que hayan acreditado las condiciones para acceder a los beneficios tributarios derogados o limitados con la entrada en vigor de la reforma tributaria, la posibilidad de mantenerlos durante el término por el cual fueron previstos inicialmente bajo la legislación que los creó. El alcance de esta disposición debe analizarse respecto de cada caso concreto con el fin de determinar si los beneficios de los cuales goza un contribuyente se entienden **consolidados** a su favor.

### 3. Modificación al régimen de Zonas Francas

- Desde 2024, para mantener la tarifa preferencial del **20%**, los usuarios industriales de Zonas Francas deberán obtener la aprobación de un “Plan de Internacionalización y Anual de Ventas”. En todo caso, la renta líquida proveniente de ingresos diferentes a la exportación de bienes y servicios estará gravada a la tarifa general del **35%**.

### 4. Presencia Económica Significativa (“PES”)

- Con el fin de tener la capacidad de gravar las utilidades de empresas extranjeras que, a pesar de no tener una presencia física en el país, sí tienen algún nexo con el país por su presencia digital o por el aprovechamiento del mercado colombiano, la reforma introdujo la figura de la Presencia Económica Significativa.
- De acuerdo con esta nueva figura, a partir del 1 de enero de 2024, las empresas extranjeras que mantengan una interacción deliberada y sistemática con usuarios o clientes en Colombia resultarán gravadas con el impuesto respecto de los ingresos percibidos por la **venta de bienes** o la **prestación de servicios** a favor de clientes o usuarios ubicados en el territorio nacional.
- En el caso de la **venta de bienes** se configura una PES cuando se cumplen las siguientes condiciones: (i) la obtención de ingresos brutos anuales iguales o superiores a aprox. COP 1.300.000.000, derivados de transacciones con personas ubicadas en Colombia; y (ii) la interacción con más de 300.000 usuarios colombianos durante el año gravable, o se permita la visualización o pago de los previos en pesos colombianos.

- En el caso de **prestación de servicios**, se encontrarán sujetos al impuesto, sin necesidad de cumplir con requisitos adicionales a los señalados en el punto anterior, quienes presten entre otros, los siguientes servicios; (i) aplicaciones móviles; (ii) libros electrónicos; (iii) servicios online de plataformas de intermediación; y (iv) suscripciones digitales a medios audiovisuales.
- Las empresas extranjeras con PES en Colombia podrán optar por declarar y pagar el impuesto sobre la renta a una tarifa del **3%** sobre la totalidad de ingresos brutos derivados de la venta de bienes y/o prestación de servicios digitales desde el exterior, vendidos o prestados a usuarios en Colombia. Cuando se opte por este mecanismo, se podrá solicitar la no aplicación de la retención en la fuente aplicable. En caso contrario, se deberá practicar una retención en la fuente del **10%** y los agentes de retención serán, entre otros, las entidades emisoras de tarjetas de crédito.
- Es recomendable evaluar, en casos específicos, la interacción entre esta norma y las disposiciones de los CDIs suscritos por Colombia.

## 5. Definición de Sede Efectiva de Administración

- Las sociedades extranjeras con sede efectiva de administración (“SEA”) en Colombia se consideran sociedades colombianas para el Impuesto Sobre la Renta.
- La reforma modifica la definición de SEA eliminando la referencia al lugar en el que la “alta gerencia” lleva a cabo sus actividades y enfatiza que se configurará en el lugar donde se llevan a cabo las actividades diarias de la entidad.
- Recomendamos que las entidades del exterior cuya administración pueda entenderse efectuada en Colombia verifiquen su régimen de gobierno corporativo con el fin de analizar su exposición a configurar una SEA en Colombia. Vale la pena resaltar que los efectos tributarios de la eventual doble residencia de una entidad extranjera por tener su SEA en Colombia puede ser mitigada si esta entidad es constituida o residente en alguno de los países con los que Colombia tiene CDIs suscritos, situación que debe ser analizada para cada caso concreto.

## 6. Otras medidas

- La reforma también incluye nuevos impuestos que pretenden desincentivar el consumo de bebidas azucaradas y de alimentos ultraprocesados, así como un nuevo impuesto al consumo de los plásticos de un solo uso. Del mismo modo, introdujo modificaciones el impuesto al carbono vigente dentro de las que se destacan nuevos requisitos para la no causación del impuesto en la exportación de combustibles.
- Se adiciona una norma que prevé que los pagos de los clientes a las plataformas de pago y de estas a los comercios, constituyan una sola operación que debe ser gravada una única vez con GMF.

- Se señaló que no estarán sujetos a retención en la fuente por impuesto sobre la renta, los pagos o abonos en cuenta efectuados a personas naturales no responsables de IVA por concepto de actividades ordinarias provenientes de transferencias en o a través de proveedores de servicios de pago, agregadores, y entidades adquirentes o pagadoras.
- Se establece una reducción de la tasa de interés moratorio en un 50% respecto de las obligaciones tributarias y aduaneras que sean pagadas totalmente hasta el 30 de junio de 2023 y para las facilidades de pago que sean suscritas antes de dicha fecha.
- La reforma incluye una reducción temporal de 60% en la sanción y tasa de interés para aquellos que no hayan declarado estando obligados a hacerlo antes de 31 de diciembre de 2022. Este beneficio aplicará para los contribuyentes que presenten las declaraciones correspondientes antes de 31 de mayo de 2023.
- Se incluye un tope máximo para las sanciones relacionadas con el no envío de información de hasta aprox. COP 318.000.000.
- Se establece una reducción transitoria del 60% de las sanciones e intereses aplicables a los contribuyentes omisos que a 31 de diciembre de 2022 no hayan presentado sus declaraciones tributarias.

## C.

### Aspectos no incluidos

- A diferencia de las 4 últimas reformas tributarias, esta no contempló un nuevo Impuesto de Normalización.
- En contraste con las últimas reformas tributarias, esta no prevé terminaciones por mutuo acuerdo de procesos tributarios, ni prevé la aplicación de beneficios de auditoría.
- La presente reforma no incluye la determinación de la renta líquida gravable a través del sistema de renta presuntiva.

Si tiene preguntas sobre estos temas puede contactar a: Federico Lewin [flwin@lewinwills.com](mailto:flwin@lewinwills.com); Juan Andrés Palacios [jpalacios@lewinwills.com](mailto:jpalacios@lewinwills.com).