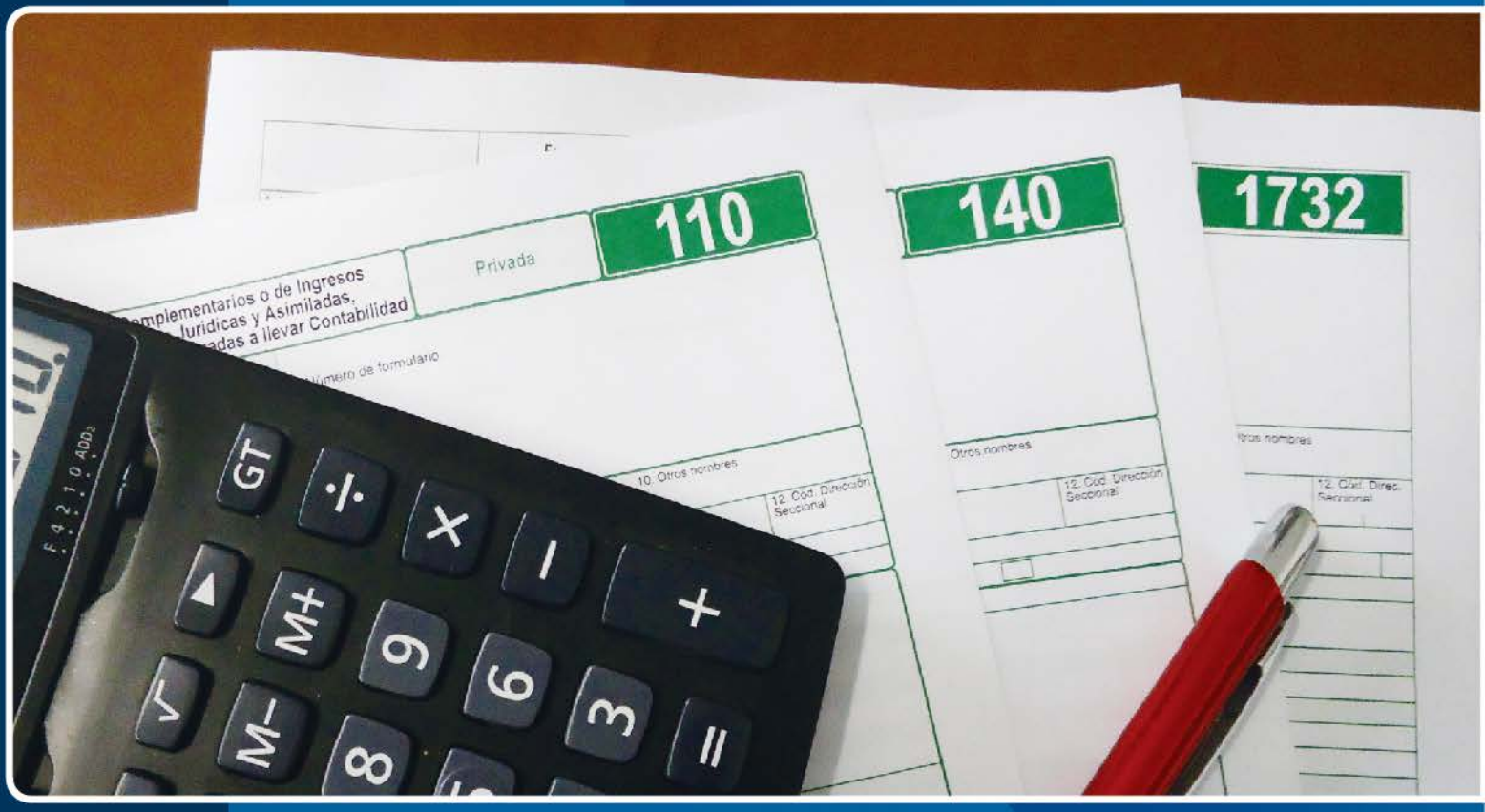
Guía para la Preparación y Presentación de las

Declaraciones del Impuesto de Renta y Complementarios para Personas Jurídicas e Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE

Año gravable 2013



actualicese.com

Guía para la Preparación y Presentación de las

Declaraciones del Impuesto de Renta y Complementarios para Personas Jurídicas e Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE

Año gravable 2013

actualicese.com

Instrucciones de acceso a las VIDEOCONFERENCIAS Y MATERIAL COMPLEMENTARIO

Para visualizar y descargar los vídeos explicativos, normatividad, casos prácticos y demás material que complementa la correcta elaboración de tus declaraciones hemos generado una zona web a la que tendrás acceso siguiendo estos **tres simples pasos:**

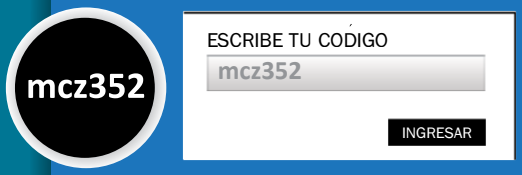
1

INGRESA la siguiente dirección desde el navegador de tu computador:

actualicese.com/declaracion-renta-personas-juridicas-cree-2013

2

AUTENTÍCATE con el código de acceso que encuentras a continuación.



3

DISFRUTA de las videoconferencias y el material complementario que acompañan esta publicación, que incluyen:

1. [Liquidador] Formularios 110 y 140 para declaraciones 2013 con anexos y formato 1732

Para descargar este liquidador directamente en tu computador digita el siguiente link corto e ingresa tu contraseña como suscriptor ORO:
actualice.se/8e4n

2. Normatividad

3. Videoconferencias

4. Casos prácticos

Captura el siguiente código QR desde tu dispositivo móvil

Si tienes problemas de acceso al material descrito anteriormente, por favor comunícate con nuestro **Centro de Atención al Suscriptor CAS**

actualicese.com

Fundador y CEO: José Hernando Zuluaga M.
Líder de Negocios: Juan Fernando Zuluaga C.
Líder de Contenidos: María Cecilia Zuluaga C.
Líder Logística: Luz Stella Cardona G.

Publicación
Guía para la Preparación y Presentación de las Declaraciones del Impuesto de Renta y Complementarios para Personas Jurídicas e Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE año gravable 2013
ISBN 978-958-8515-34-2
Editora actualicese.com LTDA.

Autor: Diego Hérnan Guevara Madrid
Coordinación Editorial: María Cecilia Zuluaga C.
Diseño y Diagramación: Héctor Mario Piedrahita

Suscripción ORO. Ventas y Renovaciones
Centro de Atención al Suscriptor (CAS)

PBX:
Bogotá (091) 7446402
Barranquilla (095) 3854956
Cali (092) 4854646
Medellín (094) 6040737

Celulares:
Movistar: 315 578 5668 / 315 579 6104
Claro: 313 634 6468 / 314 708 5093
Tigo: 300 251 6123 / 300 543 3397
Fax: (092) 680 7551 / 488 5152 / 488 5153 / 682 9911

Pauta
Líder de Medios Publicitarios: Andrés Felipe Merchán
Correo Electrónico: pauta@actualicese.com
pauta.actualicese.com/pauta/

Oficina
Ciudad Jardín
Carrera 101 No. 15A - 52
Cali / Valle del Cauca
Colombia / Sur América

SUGERENCIAS Y/O COMENTARIOS
Las sugerencias y/o comentarios a esta publicación pueden ser enviados a contenidos@actualicese.com ó comunicados al Centro de Atención al Suscriptor (CAS)

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño de cubierta, puede ser reproducida, almacenada o transmitida en manera alguna ni por ningún medio, ya sea electrónico, químico, mecánico, óptico, de grabación o de fotocopia, sin el previo permiso escrito del editor.

Esta publicación fue editada, impresa y encuadernada en Santiago de Cali, Colombia por Feriva.

Marzo 27 de 2014

Contenido

Nota del Autor **8**

Introducción
Presentación y resumen de novedades normativas **12**

Novedades del Formulario 110 14
Novedades del Formato 1732 17
Novedades Normativas 22
Indicadores básicos para la preparación de la declaración de renta y CREE año gravable 2013 35

Capítulo 1
Clasificación general de Personas Jurídicas en relación con el Impuesto de Renta y Complementarios y CREE por el año gravable 2013 ..... **37**

Capítulo 2
Características básicas del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE **40**

2.1. ¿Quiénes son los sujetos pasivos de este impuesto? 41
2.2. ¿Cuáles son los tributos de nómina que los sujetos pasivos de este impuesto dejaron de pagar y a partir de cuándo dejaron de hacerlo? 42
2.3. ¿Seguirán siendo deducibles en el Impuesto de Renta y en CREE los salarios sobre los cuales no se paguen todos los parafiscales ni la seguridad social? 45
2.4. ¿Cómo se recauda a lo largo del año? 45
2.5. ¿Cómo se liquidará al final del año?
Base gravable . tarifas . afectación con descuentos . anticipos del CREE para el año siguiente 46
2.6. ¿Cómo se presentará y qué sucederá si arroja saldos a favor o si no se cancela cuando arroje saldos a pagar? 50

Capítulo 3
Comparativo de las partidas con que se depura el Impuesto de Renta y Complementarios y el Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE **51**

Capítulo 4
Beneficios en el impuesto de renta para las pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010 ..... **56**

4.1. ¿Cuáles son las pequeñas empresas beneficiadas? 57
4.2. Beneficios tributarios en materia del impuesto de renta (pero sin beneficios en el CREE) 60
4.3. ¿Cómo calcularán las pequeñas empresas personas jurídicas su impuesto de renta año gravable 2013 en el formulario 110? 64
4.4. ¿Les conviene mostrar pérdidas líquidas en su declaración? 69

Capítulo 5
Diligenciamiento de los renglones informativos 30 a 32 del formulario 110 y la sanción por inexactitud **70**

Capítulo 6
Determinación del valor patrimonial de algunos activos y pasivos a diciembre 31 de 2013 75

6.1. Valor patrimonial de los saldos en bancos y cuentas de ahorro 78
6.2. Valor patrimonial de acciones y aportes en sociedades 81
6.3. Inversiones temporales 84
6.4. Cuentas por cobrar 86
6.5. Inventarios 92
6.6. Activos fijos bienes inmuebles y vehículos 95
6.7. Intangibles (formados y adquiridos) 100
6.8. Pasivos 101
6.9. El patrimonio líquido con que se cierre el año 2013 y el monto de los intereses deducibles para el año 2014 102

Capítulo 7
Ingresos y Rentas Exentas tanto en renta como en CREE 104

7.1. Ingresos contables pero no fiscales 105
7.2. Ingresos fiscales que no figuran como tales en el estado de resultados contables 105
7.3. Ingresos que constituyen renta ordinaria e ingresos que constituyen ganancia ocasional y manejo de las rentas brutas especiales 106
7.4. Implicaciones tributarias en el impuesto de renta (pero no en el CREE), el haber estado sujeto al régimen de precios de transferencia durante el 2013. Aplicación de las nuevas normas "antiabuso" creadas por la Ley 1607 109
7.5. Venta de activos fijos y/o acciones (se incluye el caso de la renta líquida por recuperación de deducciones al vender con utilidad activos fijos depreciables) 111
7.6. Ingresos no gravados y el rechazo de los costos y gastos asociados a ellos 113
7.7. El manejo de la "prima en colocación de acciones" luego de la Ley 1607 116
7.8. Rentas exentas y su manejo tanto en renta como en CREE 118
7.9. Situaciones especiales con el manejo de las rentas exentas 119
7.10. Situaciones especiales con el manejo de las rentas exentas en el formulario 140 (declaración del CREE) 124
7.11. Exención en impuesto de renta para quienes realicen ciertas actividades económicas en San Andrés, Providencia y Santa Catalina, entre 2013 y 2017 125

Capítulo 8
Costos, deducciones y compensaciones tanto en renta como en CREE 128

8.1. Deducción especial por inversión en activos fijos productores de renta 129
8.2. Deducción especial fiscal, en renta pero no en CREE, por inversión en, o donaciones a, proyectos de investigación tecnológica 132
8.3. Deducibilidad de algunos impuestos pagados durante el año, tanto en renta como en CREE 139
8.4. Salarios deducibles en renta y en CREE, y valor por aportes parafiscales que se pueden deducir tanto en renta como en CREE 141
8.5. Costos y/o gastos con independientes que no coticen a seguridad social 142
8.6. Costos y gastos por operaciones gravadas con IVA efectuadas con personas naturales del régimen simplificado del IVA deducibles tanto en renta como en CREE 145
8.7. Compras de bienes y servicios a personas y/o empresas ubicadas en el exterior, sean o no paraísos fiscales 145
8.8. Cantidad de cuotas anuales a deducir en renta y en CREE para quienes manejaron "leasing operativo" durante el 2013 146
8.9. Límite de intereses deducibles en renta (pero no en CREE) por aplicación de la nueva norma de subcapitalización 147
8.10. Límite deducible en renta y en CREE de los aportes a fondos de pensiones que los empleadores les hicieran a los trabajadores en calidad de "patrocinadores" 151

8.11. Nueva forma de calcular el porcentaje anual de depreciación para quienes utilizan el sistema de reducción de saldos 152
8.12. Pérdidas no aceptables fiscalmente ni en renta ni en CREE 152
8.13. Compensación de pérdidas fiscales de años anteriores las cuales aplican en renta, más no en CREE 153
8.14. Compensación de excesos de renta presuntiva sobre renta líquida las cuales aplican en renta más no en CREE 156
8.15. Tratamiento fiscal para los excedentes o las pérdidas en las entidades del régimen tributario especial y caso especial con las copropiedades comerciales o mixtas que explotaron sus áreas comunes 157

Capítulo 9
Renta Presuntiva en Renta. Base mínima en CREE. Liquidaciones del Impuesto básico de Renta, Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, Impuesto Neto de Renta y del Impuesto de Ganancias Ocasionales 172

9.1. ¿Qué es la renta presuntiva en el impuesto de renta (formulario 110)? 173
9.2. Casos en los cuales no se liquida renta presuntiva para la declaración de renta (formulario 110) 173
9.3. Depuración del patrimonio líquido para efectos del cálculo de la renta presuntiva en el formulario 110 174
9.4. ¿Qué es la "base mínima" en el impuesto CREE (formulario 140), quiénes deben calcularla y cómo se denuncia en el formulario 140? 176
9.5. Impuesto de renta e impuesto neto de renta del formulario 110 177
9.6. Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE para el 2013 178
9.7. Repaso de los descuentos tributarios vigentes para el 2013 que se pueden llevar solo al formulario 110 179
9.8. Liquidación del impuesto de ganancias ocasionales en el formulario 110 184

Capítulo 10
Anticipo solo al impuesto de renta, sanciones a liquidar tanto en renta como en CREE y procesos de solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor en renta y en CREE 185

10.1. Liquidación del anticipo al impuesto de renta 2014 (formulario 110) 186
10.2. Cálculo de las sanciones aplicables a la presentación de la declaración de Renta, de Ingresos y Patrimonio o del CREE 187
10.3. Trámite de solicitud de devolución o compensación de los saldos a favor que se liquiden tanto en renta como en CREE 189

Capítulo 11
Diligenciamiento, presentación y pago de los formularios 110 y 140 190

11.1. Tener el RUT actualizado tanto para la entidad como para su representante legal y contador o revisor fiscal 191
11.2. Quiénes presentan su declaracion en papel y quiénes virtualmente 192
11.3. Sitios para el pago del impuesto 195
11.4. Liquidación de las cuotas del impuesto a pagar en renta por parte de los Grandes Contribuyentes 195
11.5. Declaraciones con valor a pagar inferior a 41 UVT 197
11.6. Firmas de revisor fiscal o contador público 197
11.7. Plazos para presentación y pago de las declaraciones de renta y CREE del año gravable 2013 199
11.8. Formas de pago de las declaraciones de renta y CREE 204

Capítulo 12
Diligenciamiento de Formularios 110 Y 140 con anexos y Formato 1732 por el Año Gravable 2013 para una Sociedad Comercial 205

Normatividad 224

Anexos 233

Nota del Autor

Diego Hernán Guevara M.
Líder de Investigación Contable y Tributaria, actualicese.com

Amigo lector:

Gracias por adquirir la sexta edición de la "Guía para la preparación y presentación de la declaración de renta de personas jurídicas", la cual en esta ocasión y por causa de la creación del nuevo "Impuesto de renta para la equidad-CREE" que se hizo con los artículos 20 a 37 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, incluye no solo el análisis a lo que sería la elaboración y presentación de la tradicional "Declaración de Renta y Complementarios y/o de Ingresos y Patrimonio del año gravable 2013" (la cual se elabora en el formulario 110 acompañado incluso de formato 1732 para algunos declarantes de renta, documentos definidos por la DIAN en Resolución 0060 de febrero 20 de 2014), sino también el análisis a la preparación y presentación de la "Declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE", la cual solo deberá ser elaborada por ciertos tipos de sociedades nacionales y extranjeras mencionadas en la Ley 1607 y en el artículo 2 del Decreto 2701 de noviembre de 2013, que se presentará haciendo uso del nuevo formulario 140 definido por la DIAN en Resolución 049 de febrero 5 de 2014.

Como bien sabe los que estudian el tema, son bastantes las novedades que cada año inciden en la correcta elaboración y presentación de este tipo de declaración. Debe destacarse que la declaración de renta y de ganancia ocasional del año gravable 2013 será la primera en la cual las personas jurídicas tendrán que aplicar, por primera vez, todos los grandes cambios que en materia sustantiva y procedimental de dicho impuesto fueron introducidos con la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, tales como:

- El nuevo manejo fiscal que se debía dar a los valores recibidos por primas en colocación de acciones (artículo 36 del E.T. modificado con el artículo 91 de la Ley 1607),

- La nueva forma de definir la deducción por depreciación mediante el sistema de reducción de saldos (artículo 134 del E.T. modificado con el artículo 159 de la Ley 1607),

- La aplicación por primera vez de la nueva norma de sub-capitalización que fija un límite a los intereses deducibles solo en el impuesto de renta más no en el CREE (ver artículo 118-1 del E.T. creado con el artículo 109 de la Ley 1607 y reglamentado con el Decreto 3027 de diciembre 27 de 2013 el cual a la fecha en que se escribe esta publicación está a punto de ser modificado nuevamente, la cual aplicaría en el mismo año gravable 2013),

- La obligación por primera vez de que las copropiedades comerciales o mixtas que hayan explotado sus zonas comunes durante el 2013 deban liquidar el impuesto de renta solo sobre estas rentas haciéndolo con las características propias del régimen tributario especial, y

- La eliminación incluso del beneficio de auditoría el cual ya no existirá ni para la declaración de renta ni para la declaración del CREE.

Pero la mayor novedad será la que enfrentará la gran mayoría de sociedades nacionales y extranjeras que durante el 2013 hayan tenido en Colombia establecimientos permanentes, pues su tarifa del impuesto de renta se redujo del 33% al 25%, a cambio de que al mismo tiempo tendrán que presentar adicionalmente la nueva declaración del Impuesto sobre la renta para la Equidad (abreviado como "CREE", sigla que significa "Contribución Empresarial para la Equidad" y que fue la figura con que inicialmente se había impulsado la propuesta), la cual se presentará en el formulario 140, depurando su base gravable con lo indicado en los artículos 3 a 6 del Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013 (modificado con el 3048 de diciembre 27 de 2013) y liquidando el impuesto con una tarifa del 9% para todos los casos.

Junto a las anteriores novedades se habrán de tener en cuenta, como siempre, los demás decretos expedidos durante el 2013 que reglamentaron los temas propios de la declaración de renta y del CREE tales como el 1070 de mayo 28 de 2013, el cual, con su artículo 3 (modificado con el artículo 9 del Decreto 3032 de diciembre 27 de 2013) menciona a cuáles prestadores de servicios se les debe hacer control de su afiliación efectiva a la seguridad a cambio de que se puedan deducir tanto en renta como en CREE los valores que se les cancelen por sus prestaciones de servicios. También destacan el Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013 (modificado con el 214 de febrero 10 de 2014) el cual contiene los plazos para presentar las declaraciones de renta y del CREE durante el 2014, y los decretos 3026, 3028 y 3030 de diciembre 27 de 2013 con los cuales se reglamentan temas como la posesión o no en Colombia de "establecimientos permanentes", la ubicación o no en Colombia de la "sede efectiva de administración" (con lo cual una sociedad "extranjera" se convertiría en "nacional") y toda la nueva reglamentación para aplicación del régimen de precios de transferencia contenido en los artículos 260-1 a 260-11 del E.T. (modificados con los artículos 111 a 121 de la Ley 1607). Todos los decretos que hayan alcanzado a ser expedidos antes de diciembre 31 de 2013, que es cuando se consolida o causa tanto el impuesto de renta como el CREE, aplican en el mismo ejercicio 2013.

Igualmente hay que tener en cuenta los fallos del Consejo de Estado como aquel que en mayo de 2013 (expediente 19306) anuló los apartes del artículo 2 del Decreto 4910 de diciembre de 2011 que impedían que las pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010 pudieran tomarse sobre todas sus rentas y ganancias ocasionales el beneficio de tributar con tarifa reducida progresiva. Hasta el 2012 la norma vigente del artículo 2 del Decreto 4910 solo les concedía este beneficio en forma exclusiva sobre sus rentas ordinarias operacionales, pero sobre las rentas ordinarias no operacionales y sobre las ganancias ocasionales sí debían tributar de forma plena desde el comienzo de la existencia de la pequeña empresa. Sobre este punto, hay que tener presente que la DIAN en octubre de 2013 lanzó un servicio virtual denominado "Consulta beneficiarios Ley 1429" de forma que las pequeñas empresas que no figuren en la base de datos especial diseñada por la DIAN (debido a que no llevaron a la DIAN en forma oportuna los documentos que les exige el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 en el año en que nace la pequeña empresa, ni los documentos del artículo 7 del mismo decreto cuando vayan cerrando cada uno de sus primeros cinco o diez años de existencia), no podrán presentar su declaración de renta en el formulario 110 tomando los beneficios que les concede la Ley 1429. A la fecha en que se hace esta publicación, la DIAN no había habilitado en la plataforma MUISCA la posibilidad de poder empezar a presentar el formulario 110 (a pesar que los artículos 11, 12 y 14 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013 le exigió tener eso listo antes de marzo 1 de 2014). Seguramente esperarán a que todos los que sean "pequeñas empresas acogidos a la Ley 1429" sí lleven antes de marzo 31 de 2014 los documentos que les exige el artículo 7 del decreto 4910 de 2011 y de esa forma actualizar la base de datos de beneficiarios de dicha Ley para que solo ellos, en el momento de diligenciar su formulario 110 por el año gravable 2013, sean los únicos que sí puedan liquidar su impuesto de renta y de ganancia ocasional con las tarifas reducidas progresivas.

Deben destacarse las sentencias de la Corte Constitucional como la C-833 de noviembre 21 de 2013 que declaró inexequible toda la norma del artículo 163 de la Ley 1607, impidiendo que en las declaraciones de renta año gravable 2013 se pueda utilizar el saneamiento patrimonial especial que contemplaba la misma y que favorecía desproporcionadamente al declarante, pues al sanear su patrimonio fiscal solo declararía una ganancia ocasional a la cual le liquidaría un impuesto de ganancia ocasional con tarifa del 10% y el valor del mismo lo podría haber pagado hasta en cuatro cuotas iguales anuales. Este saneamiento, por tanto, solo se pudo utilizar en las declaraciones

de renta del año gravable 2012 presentadas y/o corregidas antes de noviembre 21 de 2013 y en las declaraciones de renta del año gravable 2013 de quienes presentaron declaración por fracción de año gravable 2013 (porque se liquidaron durante el 2013) y lo hicieron antes de noviembre 21 de 2013.

Por su parte la DIAN expidió resoluciones tardías como la 0027 de enero 23 de 2014 (modificada con la 0059 de febrero 20 de 2014) con la cual se definieron los 8 requisitos que cada año, en diciembre 15, se tendrán en cuenta para incluir o no a un contribuyente en lista de grandes contribuyentes. La expedición tardía de esta resolución provocó que fuera solo hasta enero 30 de 2014 con la expedición de la Resolución 0041, cuando finalmente se señalará que en la lista de grandes contribuyentes durante el 2014 quedarían figurando 3.576 contribuyentes (pues hasta enero de 2014 la lista la componían 8.524 contribuyentes). Quienes hayan quedado en la lista de la Resolución 0041 son aquellos que sí debían haber liquidado su impuesto de renta del año gravable 2013 en tres cuotas como máximo, la primera de las cuales se tenían que pagar en febrero de 2014. Además, con la Resolución 0060 de febrero 20 de 2014, la DIAN volvió a exigir que ciertos declarantes obligados a llevar contabilidad (entre ellos los grandes contribuyentes calificados como tales en la resolución de enero 30 de 2014) y que presentarán su declaración de renta por el año gravable 2013 en el formulario 110 que fue promulgado con esa misma resolución, tengan que elaborar de nuevo el formato 1732 (ahora versión 6.0), con un total de 457 renglones (casi los mismos del formato 1732 año gravable 2012 el cual tenía 451 renglones) y que se exige sea primero elaborado en XML y presentado en el portal de la DIAN para que de esta forma el propio portal de la DIAN, luego de recibido el archivo XML del formato 1732, le generará automáticamente el formulario 110 al reportante.

Debe destacarse que, hasta quienes no estén obligados a diligenciar el formato 1732, se pueden beneficiar de estudiarlo para que puedan diligenciar correctamente la única página de su formulario 110, pues en las 12 páginas del formato 1732 la DIAN pide hacer distinción de las cifras contables y las cifras fiscales (ver artículo 755 del E.T.), señalando que varias cifras son solo contables y no fiscales y viceversa. El formulario 110 y su formato 1732 y en esta ocasión el formulario 140, lo hemos convertido en un gran archivo formulado disponible en http://actualice.se/8e4n con el cual se elaboró el ejercicio práctico (que encontrará impreso en el capítulo 12 de esta publicación) sobre la forma en que una sociedad del régimen ordinario haría los formulario 110, 140, formato 1732 y sus anexos más importantes.

Junto a la compleja e imperfecta reglamentación que el Ministerio de Hacienda y la DIAN le han hecho hasta la fecha a estos dos impuestos, lo más delicado estaría por venir, pues a la fecha en que se escribe esta publicación sigue haciendo su trámite ante la Corte Constitucional el expediente D-9768 abierto en junio 28 de 2013 el cual solicitó la declaración de inexequibilidad de la ley 1607 de diciembre de 2012 por vicios de trámite en su aprobación (no se publicaron los textos de los proyectos modificados en la gaceta del congreso). La Corte publicó en su portal de internet en fecha enero 30 de 2014 el aviso de que ese expediente sigue haciendo su curso y por tanto terminará siendo estudiado por la corte en los próximos días. Habrá que estar muy pendiente del fallo, pues si la Ley 1607 pierde vigencia con un fallo de inexequibilidad, todo volvería a cambiar.

Con esta publicación se pretende ilustrar varios de los puntos más importantes que se deben conocer y tener presentes cuando se estén elaborando las declaraciones de renta o de ingresos y patrimonio de personas jurídicas (tanto del régimen ordinario como del régimen especial y de las no contribuyentes declarantes), así como los puntos mas importantes para la preparación y presentación del nuevo formulario 140 y la declaración del Impuesto sobre la renta para la equidad CREE, los cuales en ocasiones no están claros en las cartillas de la DIAN. Por tanto, mi consejo es que se estudie esta publicación en combinación con lo que instruya la DIAN en dichas cartillas, e incluso

con otras obras de autores distintos, pues en realidad no es posible tener en una sola publicación todas las respuestas a este importante tema.

Teniendo presente que según el artículo 715 y siguientes del E.T. la DIAN tiene hasta 5 años después de los vencimientos para obligar a un declarante a presentar las declaraciones que no haya presentado, recomendamos, si usted es asesor, conservar esta obra en su biblioteca por ese tiempo, pues le será de utilidad para atender a clientes que necesiten presentar estas declaraciones extemporáneamente. A quienes sí las presenten oportunamente, les recordamos que la DIAN tiene hasta dos años para revisarlas (ver artículo 714 del E.T.), razón por la cual también es conveniente conservar esta obra por ese mínimo tiempo, pues les será de utilidad en alguna posible controversia con los auditores de la DIAN.

Téngase en cuenta adicionalmente que después de haber editado esta publicación, el Gobierno Nacional puede emitir decretos, resoluciones y demás normas que afecten los plazos u otros asuntos relacionados con la presentación de esta declaración, razón por la cual los invito a permanecer pendientes de la página www.actualicese.com, donde se les informará oportunamente de los posibles cambios, como es el caso, por ejemplo, de la cartilla instructiva en PDF que la DIAN siempre emite para el formulario 110 y que ahora adicionalmente lo tendría que hacer también para el nuevo formulario 140.

Esperamos que el estudio de esta publicación, en conjunto con los materiales complementarios incluidos en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que tendrá acceso, le sea de bastante utilidad para resolver las inquietudes sobre esta importante obligación fiscal.

Con sentido de agradecimiento

Diego Hernán Guevara Madrid
Líder de investigación tributaria
y contable de actualicese.com
Cali, Marzo 8 de 2014

Introducción

Presentación y resumen de novedades normativas

Novedades del Formulario 110

Novedades del Formato 1732

Novedades Normativas

Indicadores básicos para la preparación de la declaración de renta y CREE año gravable 2013

Al concluir las actividades del año gravable 2013, todas las personas jurídicas sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia (formulario 110) deben empezar a preparar la información que ha de quedar reportada en su declaración del impuesto sobre la renta y su complementario de ganancias ocasionales. Dicha declaración se podrá presentar válidamente a partir del 1 de marzo de 2014 en adelante (ver artículos 11 a 13 y 15 y 16 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013) y de la misma solo se exonera a las personas jurídicas extranjeras sin establecimientos permanentes en Colombia cuyos ingresos totales obtenidos durante el año fiscal hayan quedado sometidos a las retenciones en la fuente establecidas en los artículos 407 a 411 del E.T. (Ver numeral 2, artículo 592 del E.T.)[1].

Lo mismo deben hacer las personas jurídicas que, aunque no contribuyen con el impuesto de renta (ver artículos 18, 18-1, 22, 23, 23-1, 23-2 del E.T), sí están obligadas a presentar una "declaración de ingresos y patrimonio" (ver arts. 598 y 599 del E.T., y arts. 9 y 10 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013).

Además, según el artículo 7 del Decreto 3026 de diciembre 27 de 2013, cuando una sociedad extranjera tenga en Colombia uno o varios establecimientos permanentes (ver definiciones de los mismos en el artículo 20-1 del E.T. y los arts. 1 a 5 del mismo Decreto 3026), se le exige que por cada uno de estos deberá presentar una declaración de renta diferente (ver artículo 20-2 del E.T. y los arts. 8 a 16 del Decreto 3026).

Adicional a lo anterior, a partir del año gravable 2013, todas las sociedades "nacionales" (ver artículo 12-1 y arts. 8 a 11 del Decreto 3028 de diciembre 27 de 2013), al igual que las "extranjeras" que hayan tenido en Colombia "establecimientos permanentes" (ver Decreto 3026 de diciembre 27 de 2013), cuando sean contribuyentes del impuesto tradicional de renta y a la vez sean entes jurídicos sujetos al nuevo "Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE", deberán preparar y presentar de forma adicional la declaración anual de dicho impuesto (formulario 140) el cual fue reglamentado con el Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013. Dentro de las sociedades "nacionales" obligadas a presentar esta nueva declaración se incluyen las que sean beneficiarias de la Ley 1429 de 2010 (pequeñas empresas) y por tanto, aunque ese tipo de sociedades sí tengan beneficios especiales en el impuesto tradicional de renta, éstos no le aplicarán en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad el cual sí lo tendrán que calcular desde el comienzo de su existencia jurídica aplicando la tarifa plena con la que al final del año se liquida el CREE (tarifa del 9% transitoriamente entre el 2013 a 2015 y a partir del 2016, quedará en 8%).

La declaración del CREE no tendrá que ser presentada por entidades sin ánimo de lucro (pertenezcan o no al régimen tributario especial) sin importar que algunas realicen labores que sí las conviertan en "contribuyentes del régimen ordinario" como es el caso de las cajas de compensación y los fondos de empleados que realicen actividades industriales o comerciales (ver artículo 19-2 del E.T. y Concepto DIAN 38464 de junio de 2013) como tampoco por las entidades que sean no contribuyentes del impuesto tradicional de renta. Respecto a las sociedades instaladas en zonas francas, se exceptúan las que tengan tarifa de tributación del 15% en el impuesto tradicional de renta y que estén instaladas dentro de zonas francas o parques industriales existentes desde antes de diciembre 31 de 2012. Las que se instalen en nuevos parques industriales o zonas francas creadas después de esta fecha, quedarían convertidas en sujetas del CREE.

Aquellos que sean sujetos al CREE (a los cuales les figura en su RUT el nuevo código de responsabilidad "35-Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE") tuvieron el beneficio de dejar de pagar a partir de las nóminas de mayo de 2013 los aportes a SENA e ICBF que se generaran sobre la parte salarial de trabajadores que en el mes tuvieran un total devengado (incluyendo la parte salarial y la no salarial) inferior al equivalente

1. Las personas jurídicas que se hayan liquidado durante el año 2013 pudieron haber presentado su declaración por la fracción del año 2013 desde el día siguiente a su liquidación utilizando los formularios que se habían diseñado para la declaración de renta y complementarios del año gravable 2012. Sin embargo, si aún no lo han hecho, usarán el formulario diseñado por la DIAN para la declaración del año gravable 2013 y tendrán como plazo máximo el mismo que tienen las entidades que a diciembre 31 de 2013 no se habían liquidado; ver artículo 595 del E.T., artículo 17 del Decreto 2634 de diciembre 17 de 2012 y artículo 17 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013.

de 10 SMMLV. A partir de enero de 2014 también empezaron a ahorrarse el aporte del empleador a las EPS sobre el tipo de trabajadores antes mencionados. Además, los entes jurídicos sujetos al CREE sufrieron entre mayo y agosto de 2013 las retenciones a título del CREE que les hayan practicado sus clientes que fuesen agentes de retención del CREE (ver Decreto 862 de abril 26 de 2013).

A partir de septiembre de 2013, según lo dispuesto en el Decreto 1828 de agosto 27 de 2013 (el cual derogó y reemplazó al 862 de abril de 2013), todos los entes jurídicos sujetos al CREE empezaron a autopracticarse sus retenciones del CREE sobre los ingresos que sean gravados con el CREE (el Decreto 1828 fue modificado con el 3048 de diciembre 27 de 2013). Dicha autorretención se la practicaron sobre todo tipo de ingreso gravado con el CREE que llegaran a recibir de contado o que hayan causado sin importar ningún tipo de "cuantía mínima" o de quién recibieran dicho ingreso, es decir, si de clientes nacionales, del exterior o de todo tipo de personas naturales, etc. (ver Concepto DIAN 59385 de septiembre 19 de 2013). Además, solo en los ocho casos especiales mencionados en el artículo 4 del Decreto 1828, las autorretenciones no se practicaban sobre el valor bruto de las ventas antes de impuestos sino que lo harían sobre otra base más especial. Las retenciones que sufrieron entre mayo y agosto de 2013 e igualmente las autorretenciones que se autopracticaron entre septiembre y diciembre de 2013, se hicieron con alguna de los tres tipos de tarifas fijadas en los decretos 862 y 1828 (0,3%, ó 0,6%, ó 1,5%) las cuales dependían de cuál era el código de actividad económica operacional principal de la entidad. A partir de enero 9 de 2014, según lo indicado en Decreto 014 de dicha fecha, las tarifas de autorretención se elevaron al 0,4%, ó 0,8%, o 1,6%. Por tanto, al cerrar el 2013 los entes jurídicos sujetos al CREE tendrán que denunciar en el formulario 140 todos sus ingresos brutos de todo el año 2013 (de enero hasta diciembre de 2013), restarle los ingresos no gravados, costos y deducciones y rentas exentas que sí estén mencionados en el artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701, sumarle después las "rentas líquidas por recuperación de deducciones" y luego comparar el resultado obtenido con lo que sería la "base mínima" (que viene siendo la misma renta presuntiva que algunos sí liquidan y otros no dentro del formulario 110 pero que en el formulario 140 sí tendrá que ser liquidada por todos los declarantes). El mayor de los dos valores será la base gravable final del CREE al cual se le aplicará una tarifa única del 9% y al resultado allí obtenido le podrán restar todas las retenciones y autorretenciones del CREE del mismo año gravable 2013. Todo lo que se liquide al final del año por concepto del CREE se deberá presentar con pago total y el CREE siempre tendrá destinación específica a favor del SENA, el ICBF y las EPS, y solo entre 2013 a 2015, una parte del recaudo, la que se obtenga con el 1% que hace que la tarifa general en esos años se eleve del 8% al 9%, se destinará a las Universidades Públicas, el SISBEN y el Sector agropecuario (ver arts. 23 y 24 de la Ley 1607 y el Decreto 1835 de agosto 28 de 2013). El posible saldo a favor que se obtenga en la declaración sí se podría solicitar en devolución (ver arts. 7 a 10 del Decreto 2701). Pero si el CREE, como ya se dijo, es un impuesto de destinación exclusiva o específica, no es claro entonces por qué el Decreto 2701 menciona que con el "saldo a favor" en una declaración del CREE también se podrían hacer "compensaciones" con otros impuestos diferentes administrados por la DIAN[2].

2. En el desarrollo de los temas relacionados con ingresos, costos, deducciones y rentas exentas que siempre hemos tratado en esta publicación como factores que producían el "impuesto de renta y complementarios", a partir de esta edición adicionaremos los respectivos comentarios paralelos en esos mismos puntos para destacar qué particularidad tendrá la liquidación del CREE en esas mismas materias. Lo mismo se hará en la parte final relacionada con la presentacion de los dos tipos de declaraciones.

Novedades del formulario 110

Declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio para personas jurídicas y asimiladas, personas naturales y asimiladas obligadas a llevar contabilidad

La "declaración de Renta y Complementarios" y la de "Ingresos y Patrimonio" se elaboran utilizando el mismo formulario 110 diseñado por la DIAN para el año gravable 2013. Al respecto, se debe destacar que el director de la DIAN, Juan Ricardo Ortega, a través de la Resolución 0060 de febrero 20 de 2014 rediseñó el formulario 110 eli-

minando los renglones que en el formulario del año gravable 2012 se habían utilizado para reportar la ganancia ocasional de quienes se acogían al saneamiento patrimonial del artículo 163 de le Ley 1607 y su respectivo "impuesto de ganancia ocasional" que se podía pagar en 4 cuotas iguales anuales (ver los renglones 69 y 85 del formulario 110 usado para declaración de renta del año gravable 2012).

Lo anterior obedece a que esa norma del artículo 163 de la Ley 1607, la cual le agregaba unos parágrafos especiales al artículo 239-1 del E.T., fue declarada inexequible por la Corte Constitucional en Sentencia C-833 de noviembre 21 de 2013. Lo que sucederá en la declaración de renta del año gravable 2013, si un declarante del régimen ordinario sanea sus patrimonios fiscales (declarando activos omitidos y/o eliminando pasivos ficticios) es que el mayor patrimonio líquido que allí se le origine lo tendrá que reflejar en el renglón 63 (rentas gravadas), pues esto ordenan los primeros incisos del artículo 239-1 del E.T. (que siguen vigentes) y con ello incrementará su renglón 64 (renta líquida gravable) lo cual producirá un mayor valor en su renglón 69 (impuesto sobre la renta, que liquidaría incluso con tarifa del 15% si está en zona franca o del 25% si está por fuera de zona franca) y un mayor valor en el renglón 80 (anticipo al impuesto de renta del 2014), y el valor a pagar que allí se le origine solo tendrá plazo para pagarse dentro del mismo año 2014. Pero si la Corte no hubiera declarado inexequible al artículo 163 de la Ley 1607, entonces en la declaración de renta 2013 el mayor patrimonio líquido por sanear el patrimonio fiscal lo hubiera denunciado como una ganancia ocasional que hubiera sufrido impuesto de ganancia ocasional con la nueva tarifa del 10% (ver artículo 313 del E.T. modificado con el artículo 106 de la Ley 1607) y sobre este impuesto no se generan anticipos, pero además el solo impuesto de ganancia ocasional calculado sobre esa ganancia ocasional especial hubiera sido un valor que lo hubiera podido pagar a lo largo de los años 2014 hasta 2018. Por esta razón la Corte mencionó que dicho beneficio del artículo 163 era desproporcionado y violatorio del principio de equidad tributaria.

De otra parte, en el formulario 110 para año gravable 2013 se agregó el nuevo renglón 73 en el cual se podrán reportar los valores por impuestos pagados en el exterior sobre partidas que al traerlas al formulario colombiano forman una "ganancia ocasional" (renglón 65) y un mayor "impuesto de ganancia ocasional" (renglón 72). Entonces, lo que se reporte en el renglón 73 operará como "descuento" al impuesto de ganancia ocasional que estará en el renglón 72. La instrucción de la DIAN para el renglón 73 es:

"Descuentos por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales: Escriba en esta casilla los impuestos pagados en el exterior a descontar del impuesto de ganancias ocasionales en virtud de lo establecido en convenios vigentes para evitar la doble tributación."

Por tanto, si el impuesto se pagó en cualquier otro país con el que no exista convenio, entonces no se podría restar en el renglón 73, pues en el E.T. solo se autorizan "descuentos para el impuesto de renta por impuestos pagados en el exterior" (ver artículo 254 del E.T.), pero no se autorizaban "descuentos para el impuesto de ganancia ocasional por impuestos pagados en el exterior".

Cuando el formulario 110 para la declaración 2013 sea diligenciado en forma virtual, asumimos que el portal de la DIAN seguirá haciendo la misma pregunta inicial que se hizo con los formularios del 2011 y 2012, a saber:

"¿Se acogió usted al beneficio contemplado en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010?"

Si la respuesta es "Sí", entendemos que quizás la DIAN esta vez sí sea capaz de liquidar el impuesto de forma automática y definitiva en el renglón 69, pues por el 2013 la declaración de la pequeña empresa se beneficiará de poder tomar todo el valor

del renglón 64 y calcular el impuesto con la tarifa reducida progresiva que le aplique a la pequeña empresa de acuerdo al año de existencia en que se encuentre. Esto no lo podía hacer la DIAN en los formularios 2011 y 2012, pues en esos años la norma del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011 (declarada nula en varios de sus apartes con el fallo del Consejo de Estado de mayo de 2013 expediente 19306) indicaba que era la pequeña empresa la que tenía que tomar su renta líquida gravable y discriminar cuánta parte había sido obtenida con las actividades operacionales y cuánta parte con las no operacionales de forma que la tarifa reducida progresiva solo se la podía aplicar a la parte obtenida con las actividades operacionales. Además, en el impuesto de ganancia ocasional (renglón 72) también se entendería que para el 2013, por el fallo del Consejo de Estado de mayo de 2013, la pequeña empresa también puede aplicar su beneficio de tributar el impuesto de ganancia ocasional con la tarifa reducida progresiva que le corresponda (en 2011 y 2012 no se podía y sobre sus ganancias ocasionales tributaba en forma plena desde el comienzo). Sobre este punto, téngase presente que la DIAN en octubre de 2013 lanzó un servicio virtual denominado "Consulta beneficiarios Ley 1429" de forma que las pequeñas empresas que no figuren en la base de datos especial diseñada por la DIAN (debido a que no llevaron a la DIAN en forma oportuna los documentos que les exige el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 en el año en que nace la pequeña empresa, ni los documentos del artículo 7 del mismo decreto cuando vayan cerrando cada uno de sus primeros cinco o diez años de existencia), entonces no podrán presentar su declaración de renta en el formulario 110 tomando los beneficios que les concede la Ley 1429[3].

3. A la fecha en que se hace esta publicación, la DIAN no había habilitado en su plataforma MUISCA la posibilidad de poder empezar a presentar el formulario 110 (a pesar que los artículos 11, 12 y 14 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013 le exigió tenerlo listo antes de marzo 1 de 2014). Seguramente esperarán a que todos los que sean "pequeñas empresas acogidos a la Ley 1429" lleven antes de marzo 31 de 2014 los documentos que les exige el artículo 7 del Decreto 4910 de 2011 y de esa forma actualizar la base de datos de beneficiarios de dicha ley para que solo ellos, en el momento de diligenciar su formulario 110 por el año gravable 2013, sean los únicos que puedan liquidar su impuesto de renta y de ganancia ocasional con las tarifas reducidas progresivas.

Según las nuevas instrucciones para la casilla 25 (tipo de corrección de la declaración) del formulario 110, tal parece que hasta las declaraciones de corrección del artículo 589 del E.T. se empezarán a hacer virtualmente a causa de que en enero de 2014 la DIAN empezó con la gratuidad de los formularios en papel, lo cual ha llevado a que algunos avivatos reclamen en las sedes de la DIAN un solo formulario gratuito que la DIAN entrega a cada declarante, pero con el cual generan fotocopias a color, engañado a algunos usuarios.

Deberá tenerse en cuenta además que en el formulario 110 para año gravable 2013, en su renglón 83 se lee:

"Total saldo a pagar: Sume las casillas 81 (Saldo a pagar por Impuesto) más 82(Sanciones). Si el resultado de la operación es mayor que cero (0), escríbalo en esta casilla. De lo contrario registre cero (0)".

Pero esta instrucción es equivocada, pues perfectamente puede suceder que el 81 tenga un valor de cero (a causa de que entre los renglones anteriores y hasta antes de la sanción del renglón 82 sí se esté formando un saldo a favor) y luego sí haya adicionalmente un valor en el 82. Por tanto, no es válido que en el 83 se indique que se deba tomar el 81 estando en ceros y sumarle el 82. La lógica es que en el renglón 83 la instrucción que debe ir sería la siguiente: "(si casillas 74+80+82-75-76-79 mayor que 0, escriba el resultado; de lo contrario escriba 0)". Habrá que esperar para ver si en el MUISCA, cuando se pueda cargar el formulario 110, sí se efectúe correctamente esta operación.

De otra parte, al igual que lo sucedido con el formulario 110 para la declaración del año gravable 2012, deberá tenerse presente que en la casilla 980 (pago total) tendría que incluirse los intereses de mora si es del caso, sin importar que en los renglones anteriores no exista ninguno en el que se pueda detallar el valor exclusivo de tales intereses.

Novedades del formato 1732

Formato y Especificaciones para el suministro de la información con relevancia tributaria – año gravable 2013

Con la Resolución 0060 de febrero 20 de 2014 se volvió a exigir que ciertos obligados a llevar contabilidad suministrarán por el 2013 lo que desde el año gravable 2011 se empezó a conocer como "información con relevancia tributaria" (artículo 631-3 del E.T, ver Resolución 0017 de febrero 27 de 2012 y la 0043 de marzo 5 de 2013) utilizando para ello el formato 1732 que para el año gravable 2013 volvió a sufrir varias modificaciones (será la versión 6.0 y ya no tendrá 451 renglones como en el caso del 2012 sino 457). Al igual que lo sucedido en el año gravable 2012, el formato 1732 deberá ser diligenciado por los declarantes obligados a llevar contabilidad mencionados en el artículo 2 de la Resolución 0060, estableciéndose de nuevo que deberán entregar el 1732 antes de la presentación de la declaración de renta, pues una vez se entregue dicho formato, la declaración en el formulario 110 se generará automáticamente para solo firmarla digitalmente y ser presentada. Los artículos 2 a 4 de la Resolución 0060 de febrero 20 de 2014 establecen lo siguiente:

*"**Artículo 2. Información con relevancia tributaria.** Deberán presentar la información con relevancia tributaria correspondiente al año gravable 2013 o fracción del año gravable 2014, teniendo en cuenta el Formato N° 1732 denominado "Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria – Año Gravable 2013":*

a) Quienes a 31 de enero de 2014 estuvieren calificados como grandes contribuyentes;

b) Quienes a 31 de enero de 2014 tuvieren la calidad de agencias de aduanas;

c) Los importadores que durante el año 2013 hayan presentado una o más declaraciones de importación y que en la declaración de renta del año gravable 2012, hubieren declarado ingresos brutos y/o patrimonio bruto superior a mil doscientos cincuenta millones de pesos ($1.250.000.000).

d) Las personas jurídicas, sociedades y asimiladas obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012 hubieren declarado ingresos brutos y/o patrimonio bruto superior a mil doscientos cincuenta millones de pesos ($1.250.000.000).

La información a que se refiere este artículo, deberá ser diligenciada simultáneamente con el Formulario N° 110 y presentada a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con mecanismo de firma digital, diligenciando el Formato N° 1732, el cual hace parte integral de la presente Resolución.

***Parágrafo.** No deberán suministrar la información de que trata el presente artículo, los declarantes de ingresos y patrimonio, así como las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que no se encuentren en alguna de las categorías anteriores.*

***Artículo 3. Procedimiento.** Una vez diligenciado correctamente el Formato N°1732, el Servicio Informático Electrónico generará el correspondiente Formulario No. 110 "Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para las Personas Jurídicas y Asimiladas y Personas Naturales y Asimiladas, Obligadas a llevar Contabilidad", se procederá a la presentación virtual, tanto del Formato N° 1732 como del Formulario N° 110, utilizando el mecanismo de firma respaldada por el correspondiente certificado digital emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, realizando el pago virtual o generar e imprimir el recibo de pago para su presentación y pago en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar.*

***Parágrafo.** Los obligados a presentar virtualmente el Formato N° 1732 y el Formulario N° 110, en caso de hacer correcciones en cualquiera de los dos formularios, deberán generar un nuevo Formato No. 1732 y seguir el procedimiento previsto en este artículo.*

__Artículo 4. Sanciones.__ El incumplimiento de la obligación respecto del Formato N° 1732 dará lugar a la aplicación de las sanciones contempladas en el artículo 651 del Estatuto Tributario, cuando no se presente simultáneamente con el Formulario N° 110, o cuando su contenido presente errores, o no corresponda a lo solicitado.

Para la declaración tributaria, serán aplicables las disposiciones que sobre el particular consagra el Estatuto Tributario."

En relación con lo indicado en el literal "a" del artículo 2 antes citado, debe destacarse que la DIAN expidió resoluciones tardías como la 0027 de enero 23 de 2014 (modificada con la 0059 de febrero 20 de 2014) con la cual se definieron los 8 requisitos que cada año, en diciembre 15, se tendrán en cuenta para incluir o no a un contribuyente en lista de grandes contribuyentes. La expedición tardía de esta resolución provocó que fuera solo hasta enero 30 de 2014, con la expedición de la Resolución 0041, cuando finalmente se señalará que en la lista de grandes contribuyentes durante el 2014 quedarían figurando 3.576 contribuyentes (pues hasta enero de 2014 la lista la componían 8.524 contribuyentes). Entonces, de entre los 3.576 grandes contribuyentes de la Resolución 0041, los que sean obligados a llevar contabilidad y no les apliquen las excepciones del parágrafo del artículo 2 de la Resolución 0060, quedarían obligados a elaborar el formato 1732 por el año gravable 2013. Es decir, los grandes contribuyentes obligados serían los que en este momento continúen teniendo en su RUT, o empezaron a tener, la respectiva responsabilidad "13-Gran contribuyente" (sin incluir a los que sean declarantes de ingresos y patrimonio, responsabilidad "06", pues lo indica claramente el parágrafo del artículo 2).

Así mismo, y en relación con lo indicado en el literal "c" del artículo 2 antes citado, es claro que se deberán cumplir las dos condiciones al mismo tiempo(es decir, haber hecho dos o más importaciones durante el 2013 y al mismo tiempo haber tenido en 2012 ingresos brutos y/o patrimonio bruto superior a $1.250.000.000. Dicho tope es igual al utilizado en referencia al 2011 para quedar obligado a hacer el formato 1732 del año gravable 2012). En el literal "c" entonces pueden figurar tanto personas naturales como personas jurídicas, estas últimas sin importar si son del régimen ordinario o del régimen especial. Pero no entrarían las entidades que presentan declaración de ingresos y patrimonio, pues así lo aclara el parágrafo del artículo 2.

En cuanto a lo indicado en el literal "d" del artículo 2 antes citado y efectuando comparación con los topes que se usaron para definir la obligación por el 2012 (Resolución 0043 de marzo de 2013), esta vez la Resolución 0060 mantuvo el mismo tope de ingresos, pues se dice que las obligadas serán las personas jurídicas "sociedades" que en el año anterior (2012) tuvieron patrimonios brutos o ingresos brutos superiores a $1.250.000.000. Esto deja por fuera también a las personas jurídicas que no sean "sociedades" sin importar si en el 2012 tenían o no ese tope de ingresos y/o patrimonio bruto.

El instructivo del formato 1732 menciona que las operaciones de sumas y restas las realizará directamente el "prevalidador" diseñado por la DIAN, el cual es un aplicativo que funciona bajo el entorno de excel. Con dicho prevalidador la información quedará convertida en un archivo con estándar XML (que solo es firmado digitalmente por el representante legal y no por el contador o revisor fiscal) y debe ser entregado en la zona de suministro de información por envío de archivos del portal de la DIAN, a pesar de que la propia resolución no menciona las instrucciones XSD que se deben conocer para verificar si el archivo es bien construido o no por el mencionado prevalidador, que es lo que sí se hace, por ejemplo, con las resoluciones para solicitud de información exógena tributaria de los arts. 623 a 631-1 del E.T. (ver la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013, la cual fue modificada con la Resolución 074 de marzo 6 de

2014). La versión con que quedará elaborado esta vez el formato 1732 será la "6.0" y de la cual se requiere que no incluya ningún tipo de fallas pues es obvio que si el formulario 110 va a depender de lo que diga el formato 1732, entonces dicho formato debe quedar perfecto.

Además, habría que entender, según lo dice el primer inciso del artículo 2 antes citado, que los reportantes que tengan que entregar el formato 1732 por el año gravable 2013, también lo tendrían que entregar por "fracción de año 2014 ", es decir, por las operaciones que alcancen a realizar durante el 2014 si sucede que se liquidan durante dicho año.

De igual manera, y si se compara el formato 1732 que se deberá presentar por el año gravable 2013 con aquel que se usó para el año gravable 2012, las más importantes novedades que se detectan son:

1. Esta vez, en las preguntas que se contestan con un simple "sí" o "no" (y que en el formato 1732 del año gravable 2012 eran los renglones 509 a 512), la nueva versión del formato 1732 hace nuevas preguntas (todas ellas entre los renglones 547 a 567) entre las que figuran: "547-¿Es persona natural?"; "548-¿Es contribuyente del régimen especial?"; "551-¿Es empresa editorial y se acoge al beneficio del artículo 21 de la Ley 98 de 1993?". Por lo tanto, si se responde "sí" a estas nuevas preguntas, ello provocaría que el prevalidador les haga mayores controles al momento de diligenciar ciertos renglones (como los 459 a 463 donde se define la tarifa del impuesto de renta para los distintos tipos de usuarios que deban elaborar el formato 1732).

2. En el renglón 459 del formato 1732 para año gravable 2013 se observa que la tarifa para que una entidad del régimen ordinario liquide su impuesto de renta es del 25% (en el formato de año gravable 2012 la tarifa era de 33%). Pero no se sabe por qué el formato 1732 para año gravable 2013 no dejó algún renglón especial para usar la tarifa del 33%, pues si una entidad extranjera sin establecimientos permanentes en Colombia y a la cual nadie le haya hecho retenciones durante el 2013 sobre sus ingresos llegase a necesitar presentar su formulario 110 y a la vez su formato 1732, en este caso ese tipo de sociedades sí liquidaría el impuesto con la tarifa del 33% (ver artículo 240 del E.T., el numeral 2 del artículo 592 del E.T. y el artículo 7 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013). ¿Será que la DIAN se da cuenta de este defecto y termina modificando al formato 1732?

3. A causa de que la Corte Constitucional declaró inexequible en noviembre de 2013 el artículo 163 de la Ley 1607 (que modificó al artículo 239-1 del E.T.) y con el cual se permitía que en las declaraciones de renta 2012 y 2013 los contribuyentes pudieran sanear sus patrimonios fiscales ocultos (denunciando los activos ocultos y eliminando los pasivos ficticios) a cambio de liquidar una mayor "ganancia ocasional" cuyo impuesto de ganancia ocasional se pagaría en cuatro cuotas iguales anuales, por esta razón es que en el formulario 110 para el año gravable 2013 ya no figura lo que eran los renglones 69 y 85 en el formulario 110 del año gravable 2012 (para declarar la ganancia ocasional por ese saneamiento y su respetivo impuesto). En consecuencia de lo anterior, en el formato 1732 para año gravable 2013 se observa que sí se siguen incluyendo los renglones especiales dentro de la zona del patrimonio fiscal para denunciar "activos ocultos" y/o eliminar "pasivos ficticios" (ver, por ejemplo, renglones 104, 110 y 210), pero ya no están los renglones 472 y 508 que estaban en el formato 1732 de año gravable 2012 para informar dicha "ganancia ocasional" y su "impuesto de ganancia ocasional" por activos omitidos y/o pasivos ocultos del artículo 163 de la Ley 1607. Al respecto, los que saneen en una declaración de renta 2013 sus activos ocultos y/o pasivos ficticios, en tal caso

aplicarán la parte que sigue vigente del artículo 239-1 del E.T. y por lo tanto ese mayor valor en que se incremente su patrimonio líquido fiscal se convierte en "renta gravable" (renglón 63 en su formulario 110 y 457 en su formato 1732) lo cual hará aumentar la "renta líquida gravable" (renglón 64 del formulario 110 y 458 del 1732) y le producirá mayor "impuesto de renta" (con la tarifa que cada quien aplique que puede ser del 15% al 25% o con la tabla del artículo 241 si es persona natural residente) y también un mayor "anticipo al impuesto de renta 2014". Si la Corte no hubiera declarado inexequible al artículo 163 de la Ley 1607, entonces hubieran liquidado una "ganancia ocasional" que producía "impuesto de ganancia ocasional" con tarifa del 10%, sin generar mayor "anticipo" al 2014 y pagado ese solo impuesto de ganancia ocasional en 4 cuotas iguales anuales (por tal razón la Corte declaró el beneficio como desproporcionado y violatorio del principio de equidad tributaria).

4. Por último, debe destacarse que en el formato 1732 para año gravable 2013 se ha modificado la instrucción de los renglones que para el año gravable 2012 eran informativos para reportar solamente los ingresos obtenidos en países de la CAN (ver los renglones 267, 301, 310 y 316 del formato 1732 para año gravable 2012). Ahora estos renglones en el formato 1732 de año gravable 2013 son para informar los ingresos obtenidos en cualquier país con los cuales durante el 2013 se haya aplicado algún convenio para evitar la doble tributación (Como España, Chile, Suiza, Canadá y México).

Entre las páginas 5 a 7 donde se informa el detalle de los ingresos brutos ordinarios y los que forman ganancias ocasionales, el formato 1732 conservó el mismo estilo del formato 1732 para año gravable 2012 y por tanto se manejarán de nuevo las 5 posibles casillas en que se subdivide el renglón ("ingreso que forma renta ordinaria gravada", "ingreso contable", "ingreso que forma renta ordinaria exenta", "ingreso no gravado" e "ingresos que forman ganancias ocasionales"). Al respecto, recuérdese que cuando se use el prevalidador para elaborar el formato 1732, lo que se observó con la versión de dicho prevalidador para año gravable 2012 es que los valores de la casilla tipo 3 (renta exenta) no pueden ser superiores a los de la casilla tipo 1 (rentas ordinarias gravadas). En consecuencia, se entiende que en la casilla tipo 1 siempre irá el gran valor total bruto del respectivo ingreso y si una parte o todo el valor del mismo formará "rentas exentas", entonces la parte pertinente tendrá que volverse a digitar en la casilla tipo 3.

Así mismo, en el renglón 286 del formato 1732 ("ingreso por prima en colocación de acciones") es un claro error insinuar que por el año gravable 2013 este renglón sí podría tener un valor en la casilla tipo 1 (valor fiscal) pues la Ley 1607 modificó el artículo 36 del E.T. y por tanto las nuevas primas que se generaran a partir del 2013 figurarán solo contablemente (incluso solo en el crédito de la cuenta del patrimonio código 3205 en el PUC), pero ya no son un ingreso fiscal.

Es importante destacar que en la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013 (modificada con la Resolución 074 de marzo 6 de 2014) se definió cuál es la información exógena tributaria para cruces de información del artículo 631 que se debe entregar por el 2013. Pero el formato 1732 solicita información que no contienen los formatos de la Resolución 273, pues el 1732 indaga hasta la información contable, mientras que los formatos de la Resolución 273 solo piden la información fiscal.

Téngase presente que para solicitar la "Información con relevancia tributaria" del artículo 631-3 no se fijan plazos perentorios y por tal motivo el director de la DIAN la puede solicitar en cualquier momento, a diferencia de la solicitud de información exógena de los otros artículos 623 a 631-1 la cual sí la debía pedir, como mínimo, faltando dos meses antes de que empezara el año gravable, lo cual solo se pudo hacer con la

información del año gravable 2014 ya que se solicitó con la Resolución 228 de octubre 31 de 2013, y no se pudo hacer con la información del año gravable 2013 la cual fue solicitada solo diciembre 10 de 2013 después de una larga "película" para poderla pedir legalmente (ver el Decreto 2819 de diciembre de 2013).

La facultad del Director de la DIAN de pedir esta información con relevancia tributaria es similar a la que también se le concede en el artículo 684 del E.T y con la cual puede solicitar todos los requerimientos ordinarios que quiera sobre una misma declaración tributaria. Pero dicho artículo no fue mencionado en los considerandos de la Resolución 0060 de febrero de 2014 aunque hubiera podido hacerlo. Por tanto, entregar la información del formato 1732 ha servido para que el director de la DIAN se ahorre la tarea de estar enviando múltiples requerimientos ordinarios posteriores a la presentación de la declaración y para que el contribuyente se ahorre el tiempo de estarlos contestando (para lo cual solo dan 15 días calendario después de recibidos).

Como sea, hasta quienes no estén obligados a presentar el formato 1732 se pueden beneficiar de estudiarlo para que puedan diligenciar correctamente la única página de su formulario 110, pues en las 12 páginas del formato 1732 la DIAN ayuda a identificar que varias cifras son solo contables pero no fiscales y viceversa.

Recordemos además que el artículo 755 del E.T. expresa:

"Cuando haya desacuerdo entre la declaración de renta y patrimonio y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen éstos."

Por tanto, con la información del formato 1732 la DIAN podrá saber más fácilmente si se amerita una revisión al contribuyente (es muy inteligente que el formato 1732 se haga al mismo tiempo que la declaración, ya que así se evita que la declaración vaya ganando tiempo de firmeza sin que la DIAN tuviera en sus manos la información de formato). Para quienes no entregan el formato 1732 pero sí entregan cifras contables en abril a la Supersociedades, recuérdese que esta información es publicada en mayo en el portal de la Supersociedades, en la zona del SIREM, y estando allí la DIAN la puede consultar y examinar los valores contables para compararlos con los fiscales.

La información del formato 1732, solicitada en virtud del nuevo artículo 631-3 del E.T, equivale a entregarle a la DIAN una solicitud de información exógena tributaria, lo cual implica que le aplicarían las normas del artículo 638 del E.T (su periodo de "firmeza" sería hasta de 3 años; ver Concepto DIAN 96801 de noviembre de 2009). Si se entrega extemporáneamente o con errores, le aplicarían las sanciones del artículo 651 del E.T. y la Resolución 11774 de diciembre de 2005, la cual se haya actualmente suspendida desde mayo de 2012 (ver el expediente 18826 del Consejo de Estado).

Por consiguiente, si bien la declaración de renta año gravable 2012 contenida en el formulario 110 podría quedar en firme 24 meses después de presentada (recordando que incluso ya no existe más el beneficio de auditoría del artículo 689-1 del E.T.), en todo caso la información del formato 1732 sí podrá ser auditada por la DIAN durante los siguientes tres años (artículo 638 del E.T.).

El formato 1732 se ha convertido en un documento formulado que podrá descargar en http://actualice.se/8e4n[4].

4. En el capítulo 12 de esta publicación se incluyó un ejercicio completo para ilustrar cómo quedaría la elaboración del formulario 110, con su formato 1732 y los demás anexos explicativos de las cifras y cálculos más importantes de una declaración de renta 2012 de una sociedad comercial.

Novedades normativas

5. Se encuentran incluidas en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tendrá acceso con las instrucciones que se le darán en la primera página de este libro.

Es importante destacar que en la aplicación por el año gravable 2013 las declaraciones de renta o de ingresos y patrimonio e igualmente la declaración del CREE, se tendrán que elaborar teniendo en cuenta los múltiples cambios normativos que en materia sustantiva introdujeron las siguientes normas[5]:

Leyes

Ley 1536 de junio 14 de 2012, homenaje a Gloria Valencia de Castaño, con el artículo 6 creó el artículo 126-5 en el E.T. para establecer la deducción por donaciones para el cuidado de parques naturales (la cual solo aplicaría en el impuesto de renta pero no en el CREE).

Ley 1537 de junio 20 de 2012, con normas para facilitar el acceso a la vivienda (mejor conocida como la Ley de las 100.000 viviendas gratis), con su artículo 63 agregó el parágrafo 3 al artículo 61 de la Ley 388 de 1997, estableciendo que se tomarán como ingreso no gravado (solo en el impuesto de renta más no en el CREE) los valores de las ventas voluntarias de bienes raíces al Estado para el desarrollo de programas de interés social.

Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, la cual introdujo múltiples cambios a los aspectos sustantivos del impuesto de renta y estableció la existencia del nuevo Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE.

Dichos cambios se aprecian en el siguiente cuadro temático.

Aunque la redacción de la Ley 1607 emplea en forma especial los términos "adicionar", "modificar" y "derogar", es importante aclarar que para los efectos del cuadro que se presenta a continuación, dichos términos se deben entender así:

1. "adicionar": cuando se agrega un artículo nuevo al E.T. (o a una Ley por fuera del E.T.);

2. "modificar": cuando a un artículo que ya existía simplemente se le modifican palabras o se le derogan incisos y/o parágrafos o se le adicionan incisos y/o parágrafos, pero al final sigue existiendo el mismo artículo; y

3. "derogar": cuando un artículo que existente queda completamente eliminado del E.T. (o de las leyes por fuera del E.T.; además, si se desea estudiar el texto completo de las normas antes y después de haber sido modificadas o derogadas por la Ley 1607 de 2012).

Normas del Estatuto Tributario						
Tema principal	**Subtema**	**EL Artículo XX del E.T.**	**Tema al que se refiere**	**Lo adicionan al E.T. con el Art. XX de la reforma**	**Lo modifican con el Art. XX de la reforma**	**Lo derogan con el Art. XX de la reforma**
Impuesto de Renta y de Ganancia ocasional	Sujetos del impuesto	12-1	Concepto de sociedades y entidades nacionales para efectos tributarios (ver reglamentación en arts. 8 a 11 del decreto 3028 dic. 27/13)	84 (ver también el 85 y 86)		
		14-1	Efectos tributarios de la fusión de sociedades			198 (ver también el 98)
		14-2	Efectos tributarios de la escisión de sociedades			198 (ver también el 98)
		18-1	Fondos de inversión de capital extranjero		125	
		20	Sociedades y entidades extranjeras son contribuyentes de renta		85 (ver también el 84)	
		20-1	Establecimiento permanente (ver reglamentación en el decreto 3026 dic. 27/13)	86		
		20-2	Tributación de los establecimientos permanentes y sucursales (ver reglamentación en el decreto 3026 dic. 27/13)	87		
		21	Concepto de Sociedad extranjera		88 (ver también el 84)	
	Ingresos	25	Ingresos que no se consideran de fuente nacional		126 y 156	
		27	Realización del ingreso		89 (ver también el 90)	
		30	Definición de dividendos o participaciones		90	
	Ingresos no gravados	36	Prima en colocación de acciones		91	
		36-3	Capitalizaciones no gravadas		198	
		49	Determinación de los dividendos no gravados		92	
	Costos y deducciones	102	Contratos de fiducia mercantil		127	
		102-4	Ingresos brutos derivados de la compraventa de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil	157		
		107	Expensas que son deducibles		158	
		108	Aportes parafiscales son requisito para deducir los salarios		34	
		114	Lo pagado por aportes parafiscales es deducible		35	
		118-1	Subcapitalización (ver reglamentación en decreto 3027 dic. 27/13)	109 (ver también el 287 del E.T., el cual quedó derogado con el 198 de la Ley 1607)		
		122	Limitación a los costos y gastos con beneficiarios del exterior		93	
		126-1	Ingreso no gravado por aportes a fondos de pensiones		3	
		126-4	Ingreso no gravado por aportes a las AFC		4	
		134	Sistemas de cálculo de la depreciación		159	
		143-1	Crédito mercantil en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés	110		
		153	no es deducible la perdida en venta de acciones o cuotas (ahora tampoco lo serán las perdidas en venta de derechos fiduciarios formados con acciones)		128	
		158-1	Deducción por inversión en ciencia y tecnología, o por donaciones a esos proyectos		192	
		175	Deducciones permitidas al Fondo Nacional de Garantías	129		
	Rentas exentas	207-2	Otras rentas exentas		161 y 162	
	Renta gravable especial	239-1	Renta líquida por activos omitidos o pasivos inexistentes		163	

Normas del Estatuto Tributario						
Tema principal	**Subtema**	**EL Artículo XX del E.T.**	**Tema al que se refiere**	**Lo adicionan al E.T. con el Art. XX de la reforma**	**Lo modifican con el Art. XX de la reforma**	**Lo derogan con el Art. XX de la reforma**
Impuesto de Renta y de Ganancia ocasional	Tarifas del impuesto de renta	240	Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras		94	
		245	Tarifa especial para dividendos percibidos por sociedades extranjeras y por personas naturales no residentes		95	
		246-1	Tarifas para inversionistas extranjeros en la explotación o producción de hidrocarburos			198
	Descuentos del impuesto de renta	254	Descuento en el impuesto de renta por los impuestos de renta pagados en el exterior		96	
		256	Descuento en el impuesto de renta para las empresas colombianas de transporte internacional		97	
		498-1	Descuento en el impuesto de renta por el IVA pagado en la compra de bienes de capital	60		
	Régimen de Precios de Transferencia (ver reglamentación en decreto 3030 dic. 27/13)	260-1	Criterios de vinculación		111	
		260-2	Operaciones con vinculados		112	
		260-3	Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados		113	
		260-4	Criterios de comparabilidad para operaciones entre vinculados y terceros independientes		114	
		260-5	Documentación comprobatoria		115	
		260-6	Ajustes		116	
		260-7	Paraísos fiscales		117	
		260-8	Limites a costos y gastos que no aplican a los sujetos al régimen de precios de transferencia		118	
		260-9	Obligación de presentar declaración informativa		119	
		260-10	Acuerdos anticipados de precios		120	
		260-11	Sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa		121	
	Patrimonio bruto	266	Bienes no poseídos en el país		130	
	Pasivos	287	Deudas que constituyen patrimonio propio			198 (ver también el 109)
	Tarifa del impuesto de ganancias ocasionales	313	Tarifa de ganancias ocasionales para personas jurídicas por conceptos diferentes a loterías, rifas y similares		106	
	Reorganizaciones empresariales	319	Aportes a sociedades nacionales	98		
		319-1	Aportes sometidos al impuesto	98		
		319-2	Aportes a sociedades y entidades extranjeras	98		
		319-3	Fusiones y escisiones adquisitivas	98		
		319-4	Efectos en las fusiones y escisiones adquisitivas	98		
		319-5	Fusiones y escisiones re organizativas	98		
		319-6	Efectos en las fusiones y escisiones re organizativas entre entidades	98		
		319-7	Fusiones y escisiones gravadas	98		
		319-8	Fusiones y escisiones entre entidades extranjeras	98		
		319-9	Responsabilidad solidaria en casos de fusiones y escisión	98		
	Procedimiento tributario	869	Abuso en materia tributaria	122 (ver también el 198)		
		869-1	Supuestos para la aplicación del art. 869 del E.T.	123 (Ver también el 198)		
		869-2	Facultades de la administración en caso de abuso	124		

Normas por fuera del Estatuto Tributario					
Temas	**Número de la norma**	**Tema al que se refiere**	**Lo adiciona con el Art. XX de la reforma**	**La modifican con el Art. XX de la Reforma**	**La derogan con el Art. XX de la Reforma**
Renta exenta para el asfalto	Art. 5 Ley 30 de 1982	Exención de todo impuesto a los asfaltos			198 (ver también el 38)
Deducción Ley del Cine Nacional	Art. 16 Ley 814 de 2003	Beneficios tributarios a la donación o inversión en producción cinematográfica		195	
Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) (ver reglamentación en Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013 que fue modificado con el 3048 de dic. 27/13)	Art. 20 Ley 1607	Impuesto sobre la renta para la equidad (Contribución empresarial para la Equidad CREE). Sujetos del impuesto	20		
	Art 21 Ley 1607	Hecho generador del Impuesto sobre la renta para la equidad	21		
	Art. 22 Ley 1607	Base gravable del CREE	22		
	Art. 23 Ley 1607	Tarifa de CREE	23		
	Art. 24 de proyecto	Destinación especifica	24		
	Art. 25 Ley 1607	Exoneración de aportes	25		
	Art. 26 Ley 1607	Administración y recaudo	26		
	Art. 27 Ley 1607	Declaración y pago	27		
	Art. 28 Ley 1607	Garantía de financiación (distribución de los recaudos del impuesto entre las tres entidades)	28		
	Art. 29 Ley 1607	Subcuenta especial dentro del fondo mencionado en el art. 28	29		
	Art. 33 Ley 1607	Régimen contractual de los recursos destinados al ICBF	33		
	Art. 37 Ley 1607	Facultad para establecer retención en la fuente del CREE	37		
Renta exenta para nuevas empresas en San Andrés	Art. 150 Ley 1607	Exención del impuesto sobre la renta y complementarios en el Departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina (ver reglamentación en arts. 8 a 11 del Decreto 2763 diciembre 28 de 2012)	150		
Copropiedades comerciales o mixtas son contribuyentes en el régimen especial si explotan sus zonas comunes	Art. 186 Ley 1607	Las copropiedades comerciales o mixtas que exploten sus áreas comunes con actividades industriales y comerciales son contribuyentes de los impuestos nacionales y en el caso del impuesto de renta lo serán en el régimen tributario especial	186		

Leyes que establecían convenios para evitar la doble tributación internacional (CDI). En este punto debe mencionarse que al cierre del 2013 existían en aplicación cinco leyes diferentes con las cuales se han establecido diferentes CDI

» Ley 1082 julio de 2006, con España, aplicable desde octubre 23 de 2008;
» Ley 1261 diciembre de 2008, con Chile, aplicable desde diciembre 22 de 2009;
» Ley 1344 julio 31 de 2009, con Suiza, aplicable desde enero 1 de 2012;
» Ley 1459 junio 29 de 2011, con Canadá, aplicable desde junio 12 de 2012;
» Ley 1568 agosto de 2012, con México, aplicable desde julio 11 de 2013 según lo indicó el Decreto 1668 de agosto de 2013.

La Ley 1667 de junio de 2013 se expidió para establecer convenio con Corea, la Ley 1668 de junio de 2013 para hacer lo mismo con India, la Ley 1690 de diciembre 17 de 2013 con República Checa y la Ley 1692 de diciembre 17 de 2013 con Portugal. A estas cuatro leyes les falta aún el trámite ante la Corte para poder empezar a aplicarlas). El punto es que las leyes que ya estén en aplicación implican que si, por ejemplo, un ente jurídico extranjero ubicado en estos países se ganó en Colombia algún tipo de ingreso sin tener en Colombia ningún tipo de establecimiento permanente (oficina, sucursal, agencia, minas, etc.; ver artículo 20-1 del E.T.), y queda obligado a presentarle al Gobierno Colombiano la declaración de renta por causa de que no le hicieron retenciones en la fuente (ver numeral 2 del artículo 592 del E.T. y artículo 7 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013), en este caso dicho ente jurídico extranjero solo le denunciaría al Gobierno Colombiano los ingresos que se ganó en Colombia, pero sobre ellos no liquidaría ni el impuesto de renta, ni el de ganancia ocasional (excepto para ciertos tipos de ingresos mencionados dentro de estas leyes tales como dividendos, intereses y otros a los cuales incluso les fijaron una tarifa de impuesto de renta especial y una tarifa de retención a título de renta especial), pues de lo que se trata justamente es que los ingresos que se ganaron en Colombia solo les deben producir impuesto cuando se los declaren al país en donde residen. Estos ingresos que no le producirían impuesto ante el gobierno Colombiano los llevaría al renglón de ingresos brutos respectivos (renglones 42 a 45, y 65 del formulario 110) y luego los restaría en el renglón de rentas exentas (renglón 62) o en el de ganancias ocasionales exentas (renglón 67; ver Concepto 8120 para hacer el formato 1011 de información exógena tributaría año gravable 2013, el cual está mencionado en el ítem 12 del numeral 4 del artículo 28 de la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013).

Ley 1676 de agosto de 2013, con su artículo 88 modificó el artículo 8 de la Ley 1231 de 2008 (que regula lo relativo a la factura de venta cuando se convierte en título valor negociable), y en el parágrafo 3 de la nueva versión con que quedó ese artículo 8 de la Ley 1231 de 2008 se lee:

"Para el factoring, la compra y venta de cartera constituye la actividad productora de renta y, en consecuencia, los rendimientos financieros derivados de las operaciones de descuento, redescuento, o factoring, constituyen un ingreso gravable o gasto deducible y la cartera de dudoso o difícil recaudo es deducible de conformidad con las normas legales que le sean aplicables para tales efectos."

Por tanto, se elevó a nivel de Ley lo que en el pasado se había reconocido mediante fallos del Consejo de Estado y por tanto el que compra una cartera puede hacer cálculos de provisión sobre la misma, formando un gasto deducible a pesar de que el nuevo dueño de la cartera no era el mismo que en el pasado había declarado el ingreso que formó la cartera.

Ley 1695 de diciembre 17 de 2013, desarrolla la norma del artículo 334 de la Constitución Política sobre "impacto fiscal", artículo que había sido modificado con el acto legislativo 003 de julio de 2011.

Fallos de inexequibilidad sobre normas tributarias expedidos por la Corte Constitucional

Sentencia C-015 de enero 23 de 2013 que declaró inexequibles por falta de unidad de materia algunas expresiones del artículo 15 de la Ley 1527 de abril de 2012 (Ley de Libranzas) y con las cuales se derogaban algunas normas tributarias, las cuales vuelven a revivir pero a partir de enero 23 de 2013. Entre las que reviven se encuentra el parágrafo 4 del artículo 127-1, el cual establece que a las pequeñas empresas de la Ley 590 de 2000, mencionadas en el parágrafo 3 del mismo artículo 127-1, no les es permitido firmar contratos de leasing en modalidad de Leasing Operativo. Lo anterior significa que los contratos que se hayan firmado entre abril de 2012 y enero 23 de 2013 como Leasing Operativo se pueden acabar de ejecutar con tratamiento de Leasing Operativo pero que no se pueden firmar nuevos contratos con este tratamiento, pues los nuevos deben tener tratamiento de Leasing Financiero.

Sentencia C-249 de abril de 2013 declaró exequible la norma del artículo 771-5 del E.T., creada con la Ley 1430 de 2010, estableciendo que a partir del 2014 empezará el rechazo (en renta y en CREE) de los costos y gastos cubiertos con simple efectivo pero que superen cierto límite anual permitido.

Sentencia C-833 de noviembre 21 de 2013 con la cual se declaró inexequible el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 y por tanto en la declaración 2013 no se podrá utilizar el saneamiento patrimonial fiscal especial que establecía dicha norma y con el cual el mayor patrimonio líquido saneado se hubiera declarado como ganancia ocasional liquidando sobre ella un impuesto de ganancia ocasional con tarifa del 10% y pagando dicho impuesto hasta en cuatro cuotas iguales anuales. Ahora quienes saneen sus patrimonios fiscales en la declaración de renta 2013 tendrán que denunciar una "renta gravable" (renglón 63) y sobre ella liquidar el impuesto de renta con la tarifa que le corresponda a cada uno, la cual puede fluctuar entre 15% y 33%.

Decretos

Decreto 2763 de diciembre 28 de 2012, reglamentó el artículo 150 de la Ley 1607, norma en la cual se dispuso que solo por los años 2013 a 2017 las nuevas empresas que se instalen en San Andrés, Providencia y Santa Catalina podrán tratar como 100% exentas sus rentas operacionales si son rentas provenientes de ciertas actividades económicas.

Decreto 186 de febrero 12 de 2013, reglamentó la devolución de retenciones en exceso practicada a los domiciliados en España en desarrollo del Convenio para evitar la doble tributación que se tiene con este país.

Decreto 255 de febrero 20 de 2013, con los artículos 10 a 14 modificó los arts. 17 a 19 del Decreto 352 de 2004 el cual regula los requisitos para acceder a la deducción por inversión en, o donación a, los proyectos de cine nacional (beneficio que se encuentra en el artículo 16 de la Ley 814 de 2003 el cual fue modificado con el artículo 195 de la Ley 1607).

Decreto 489 de marzo 14 de 2013, reglamenta varios de los beneficios de las pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010.

Decreto 568 de marzo 21 de 2013 (modificado con el Decreto el 3037 de diciembre 27 de 2013), reglamenta el Impuesto Nacional a la Gasolina y el ACPM (INGA) creado con la Ley 1607, indicando que una parte de dicho INGA es descontable en IVA y la otra parte es mayor valor del costo o gasto y es deducible en renta y en CREE.

Decreto 862 de abril 26 de 2013 (modificado con el Decreto 1102 de mayo 28 de 2013), reguló entre mayo y junio de 2013 el proceso de las retenciones y autorretenciones a título del CREE y el desmonte del aporte a SENA e ICBF a partir de mayo de 2013.

Decreto 652 de abril 5 de 2013, en el artículo 4 fijó la tasa de interés presuntiva anual para préstamos en dinero de sociedades a socios, o de estos a las sociedades durante el 2013 (5,27% anual).

Decreto 1070 de mayo 28 de 2013, en el artículo 3 (modificado con el artículo 9 del Decreto 3032 de diciembre 27 de 2013) reglamentó la norma del parágrafo 2 del artículo 108 del E.T. (que había sido agregado con la Ley 1393 de julio de 2010) estableciendo que los contratantes deben verificar la seguridad social de sus contratistas personas naturales que les presten servicios, solo cuando reciban pagos mensuales superiores al equivalente a un salario mínimo mensual legal vigente, so pena de que el costo o gasto con ese contratista no sea aceptado como deducible para el contratante ni en renta, ni en CREE.

Decreto 1240 de junio 14 de 2013, con los arts. 8 y 9 modificaron el artículo 2 del Decreto 1258 de junio de 2012 el cual regula la deducción del 100% en el impuesto de renta por las inversiones en escenarios de las artes escénicas, deducción que se encuentra contemplada en el artículo 4 de la Ley 1493 de diciembre de 2011.

Decreto 1828 de agosto 27 de 2013 (modificado con el Decreto 3048 de diciembre 27 de 2013 y el 014 de enero 9 de 2014), derogó totalmente al 862 de abril de 2013 y reglamentó la autorretención del CREE a partir de septiembre de 2013 y el desmonte de aportes a SENA e ICBF a partir de mayo de 2013, y el desmonte del aporte a las EPS a partir de enero de 2014.

Decreto 2193 de octubre 7 de 2013, señaló los primeros 44 países y/o territorios que a partir del 2014 serán considerados como paraísos fiscales.

Decreto 2222 de octubre 11 de 2013, reglamentó el fondo especial que administrará los recursos del CREE.

Decreto 2418 de octubre 31 de 2013, redujo las tarifas de retención a título de renta para el concepto de "otros ingresos" entre noviembre y diciembre de 2013 y también a partir de enero de 2014.

Decreto 2460 de noviembre 7 de 2013, derogó al 2788 de agosto de 2004 y volvió a reexpedir todas las normas que regirán de allí en adelante los procesos de inscripción, actualización, suspensión y cancelación del RUT.

Decreto 2860 de noviembre 9 de 2013 reemplaza al 2915 de agosto de 2011 y fija los requisitos para que a los usuarios industriales los exoneren de la sobretasa de energía eléctrica.

Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013 (modificado con el 3048 de diciembre de 2013) y con la reseña: "Reglamenta la depuración de la base gravable del impuesto anual del CREE y la solicitud de devolución o compensación en caso de arrojar saldo a favor".

Decreto 2877 de diciembre 11 de 2013, modificó los arts. 1, 2, 4, 5 y 13 del Decreto 2277 de noviembre 6 de 2012, el cual regulaba desde dicha fecha los procesos de solicitudes de devolución o compensación de saldos a favor en renta e IVA pero que se debían modificar a causa de los cambios de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012 en esa materia.

Decreto 2921 de diciembre 17 de 2013, en el artículo 4 fija el reajuste fiscal para el 2013.

Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013 (modificado con el Decreto 214 de febrero 10 de 2014) el cual contiene el calendario de plazos para el 2014 y las formas de pago de las declaraciones tributarias.

Decreto 2975 de diciembre 20 de 2013, reglamenta al artículo 498-1 del E.T. y la posibilidad de que una parte del IVA en la adquisición de bienes de capital sea usado como descuento en la declaración del impuesto de renta del mismo año y que se presenta en el año siguiente. Esa posibilidad no se pudo aplicar en la declaración de renta del año gravable 2013 pues si durante el 2013 la DIAN hubiera tenido excesos de recaudo en el IVA, entonces en febrero 1 de 2014 el Ministro de Hacienda hubiera sacado el decreto autorizando la parte del IVA de los bienes de capital adquiridos durante el 2013 que se hubiera podido tratar como descuento en el impuesto de renta.

Decreto 3026 de diciembre 27 de 2013, reglamenta los arts. 20-1 y 20-2 sobre la tenencia en Colombia de establecimientos permanentes por parte de personas y entidades en el exterior y la obligación de declarar renta por cada establecimiento.

Decreto 3027 de diciembre 27 de 2013, reglamenta el artículo 118-1 del E.T. sobre subcapitalización y el límite de intereses deducibles anualmente en el impuesto de renta[6].

Decreto 3028 de diciembre 27 de 2013, en los arts. 8 a 11 reglamenta el artículo 12-1 del E.T. y la situación frente al impuesto de renta para las sociedades y demás entes jurídicos que siendo extranjeras se convierten en nacionales por tener en Colombia su sede efectiva de administración.

Decreto 3030 de diciembre 27 de 2013, reglamenta de nuevo el tema del régimen de precios de transferencia y para ello deroga el Decreto 4349 de 2004.

Decreto 121 de enero 28 de 2014, reglamentó el artículo 161 de la Ley 1607 de 2012 y por tanto el Gobierno entra a reglamentar las funciones del Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en ciencia y tecnología, el cual es el organismo que avala las inversiones en, o las donaciones a, los proyectos de investigación tecnológica que dan derecho a la deducción especial del artículo 158-1 del E.T.

Importante destacar que todos los decretos que hayan alcanzado a salir antes de diciembre 31 de 2013, aplican dentro del mismo ejercicio 2013, pues son solo "decretos reglamentarios". Son las "leyes" las que al producir cambios, aplican a partir del ejercicio siguiente.

6. Este decreto, a la fecha en que hacemos esta publicación, estaba a punto de ser modificado según consta en el proyecto de decreto publicado en el portal de la DIAN en fecha febrero 6 de 2014. Ver en el siguiente enlace: http://www.dian.gov.co/dian/13Normatividad.nsf/pages/Proyecto_decreto_modifica_numeral_articulo_3_del_decreto_3027_de_2013

Resoluciones

Resolución 00138 de noviembre de 2012 (DIAN), fija el UVT para el 2013.

Resolución 0227 de octubre 31 de 2013 (DIAN), fijó el valor de la UVT para el año 2014.

Resolución 273 de diciembre 10 de 2013 (DIAN) (modificada con la 074 de marzo 6 de 2014), definió el universo de los obligados a entregar información exógena tributaria del artículo 631 del E.T. por el año gravable 2013, información que debe coincidir en su mayor parte con la que se haya de llevar a la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del año gravable 2013[7].

Resolución 0027 de enero 23 de 2014 (DIAN) (modificada con la 0059 de febrero 20 de 2014), la cual establece los ocho criterios que según el artículo 562 del E.T., modificado con el artículo 100 de la Ley 1607, serán tenidos en cuenta para que cada año, a más tardar en diciembre 15, el Director de la DIAN defina quiénes deben pertenecer al grupo de grandes contribuyentes.

Resolución 0041 de enero 30 de 2014 (DIAN), definió los grandes contribuyentes para el ejercicio 2014.

Resolución 106 y 107 de enero 30 de 2014 (Minagricultura), fijó precios de ganado bovino a diciembre 31 de 2013.

Resolución 0049 de febrero 5 de 2014 (DIAN), expidió el formulario 140 que se usará para las declaraciones anuales del CREE del año gravable 2013, e igualmente el formulario 490 para pago en bancos que se usará durante el 2014.

Resolución 0060 de febrero 20 de 2014 (DIAN), expidió el formulario 110 y el formato 1732 para el año gravable 2013 indicando quiénes quedan obligados a entregar el formato 1732 por el año gravable 2013 y por la fracción de año gravable 2014.

Resolución 0057 de febrero 20 de 2014 (DIAN), modificó la Resolución 0151 de noviembre 30 de 2012 (reglamentaria del artículo 22 del Decreto 2277 de noviembre 6 de 2012) con los procesos de solicitud virtual de devolución de saldos a favor en renta e IVA ante la DIAN. Con la modificación hecha en febrero de 2014 se aumentaron los formularios y formatos para una solicitud virtual de devolución de saldos a favor indicando que a partir de abril 1 de 2014 todos los solicitantes de devoluciones o compensaciones que tengan firma digital deberán hacer la solicitud de forma virtual y ya no se podrá hacer presencialmente.

Acuerdos

Acuerdo de Colciencias 06 de diciembre de 2012, fija monto máximo de la deducción especial fiscal del artículo 158-1 del E.T. para el año gravable 2013.

Circulares

Circular 003 de febrero 12 de 2014 (DIAN), definió los valores de las tasas representativas del dólar a todo lo largo del 2013. Al cierre del 2013 dicha tasa fue de $1.926,83

Circular 004 de febrero 12 de 2014 (DIAN), definió los índices de cotización en bolsa a diciembre 31 de 2013 para bonos y otros documentos que cotizan en bolsa, y que es una norma importante para definir el valor patrimonial o fiscal de tales inversiones a diciembre 31 de 2013 tal como lo dispone el artículo 271 del E.T.

7. Los obligados a entregar la información exógena del artículo 631 serán las personas jurídicas con o sin ánimo de lucro, declarantes de renta o de ingresos y patrimonio por el año 2013, pero que existían en el año anterior (2012,) y en dicho año obtuvieron ingresos brutos fiscales, de renta más ganancia ocasional, superiores a $100.000.000. Para más detalles sobre los reportes de la Resolución 273 de 2013 y la forma de hacerlos, consultar la publicación "Guía para la Preparación y Presentación de la Información Exógena Tributaria a la DIAN por el año gravable 2013", editada en marzo de 2014 por Editora actualicese.com Ltda.

Conceptos DIAN

Concepto 7795 de febrero de 2013. En los hoteles explotados mediante contratos de cuentas en participación, el beneficio de renta exenta es para el gestor y no para los partícipes ocultos.

Concepto 31455 de mayo de 2013. Primera cuota de grandes contribuyentes no se debe pagar si la declaración les arrojará saldo a favor.

Concepto 38464 de junio de 2013. Fondos de empleados con actividad comercial no son sujetos del CREE.

Concepto 055853 de septiembre de 2013. Obligaciones tributarias de las copropiedades que según el artículo 186 de la Ley 1607 se convirtieron en contribuyentes de impuestos nacionales.

Concepto 058445 de septiembre de 2013. Preguntas y respuestas sobre la sede efectiva de administración mencionada en el artículo 12-1 del E.T.

Concepto 060032 de septiembre de 2013. El control a la seguridad social de un independiente indicada en el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013 solo se hace si el contrato tiene duración superior a 3 meses.

Concepto 72394 de noviembre de 2013. Confirma al Concepto 060032 de 2013 indicando de nuevo que el control a seguridad social es solo para contratistas con contratos de duración superior a 3 meses.

Concepto 75751 de noviembre de 2013. Sociedades pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010 son sujetas del CREE.

Concepto 054120 de agosto de 2013. Consideraciones sobre la figura del abuso tributario establecida en los arts. 869, 869-1 y 869-2 del E.T. creados con la Ley 1607.

Concepto 048995 de agosto de 2013. Responsabilidad frente a CREE de los fideicomisos y los fideicomitentes.

Concepto 053061 de agosto de 2013. Hospitales no son sujetos del CREE y no se pueden ahorrar los parafiscales.

Concepto 053060 de agosto de 2013. Sujetos al CREE no requieren estar a paz y salvo para ganarse exoneración aportes.

Concepto 051245 de agosto de 2013. Deducción para el empleador por aportes al fondo de pensiones voluntarias de su trabajador luego de la Ley 1607.

Concepto 056135 de septiembre de 2013. Comentarios sobre el artículo 319 del E.T. creado con la Ley 1607 y el aporte en especie a una sociedad.

Concepto 057918 de septiembre de 2013. Solo la diferencia en cambio que se reconozca como ingreso al ajustar los activos "en el último día del año" (artículo 32-1 del E.T.) es la que se convierte también en ingreso sometido al CREE y a la autorretención del CREE.

Concepto 059217 de septiembre de 2013. Municipios no son sujetos del CREE y por tanto no pueden tener exoneración de parafiscales.

Concepto 058446 de septiembre de 2013. Cultivadores de peces hacen parte del sector agropecuario para beneficiarse en cálculo de renta presuntiva.

Concepto 056878 de septiembre de 2013. Beneficio del artículo 158-1 luego de los cambios de la Ley 1607.

Concepto 056135 de septiembre de 2013. Venta de un activo fijo que había sido recibido como aporte en especie.

Concepto 063405 de octubre de 2013. Iglesias no son sujetos del CREE y por tanto no tienen exoneración de aportes parafiscales.

Concepto 064457 de octubre de 2013. Cajas de compensación con actividades comerciales no son sujetas del CREE ni beneficiarias de la exoneración de parafiscales.

Concepto 73430 de noviembre de 2013. Aporte en especie de un bien raíz recibiendo a cambio acciones que valen más que el bien raíz aportado.

Concepto 70848 de noviembre de 2013. Efectos de las fusiones luego de la Ley 1607 de 2012.

Concepto 71403 de noviembre de 2013. Operaciones con vinculados en zonas francas luego de la Ley 1607 y el régimen de precios de transferencia.

Concepto 003397 de enero de 2014. La DIAN cambia de posición y dice ahora que sí es deducible el gasto por estampillas pues no lo considera un "impuesto" (que no sería deducible por no estar en la lista de "impuestos" deducibles del artículo 115 del E.T.) sino una "tasa" que califica como una "expensa necesaria" para muchos declarantes, y sería deducible según el artículo 107 del E.T. El nuevo concepto al final dice que revoca al "14148 de marzo de 2012", pero el número correcto que debía revocar era el 18148 de marzo de 2012 que fue el que se citó desde el comienzo en este nuevo concepto de enero de 2014.

Concepto 11801 de febrero de 2014. En sus preguntas 3 a 8 resuelve varias dudas en relación a la liquidación del CREE, entre ellas confirma que en el CREE no se deben liquidar "anticipos" al impuesto CREE del año siguiente, y que el interés presuntivo del artículo 35 del E.T. solo aplicaría en renta pero no en el CREE, y que en la depuración del CREE del año gravable 2013 no se puede deducir la provisión de cartera por el método individual, pues esa deducción exige que la cartera que se vaya a provisionar corresponda a un ingreso que sí se haya incluido en una declaración anterior, caso que no se cumple en el CREE pues no existía en el 2012.

Fallos del Consejo de Estado

Fallo del 23 de mayo de 2013 para el expediente 19306, el cual anuló varias frases del artículo 2 del Decreto 4910 de diciembre de 2011 las cuales exigían que las pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010 discriminaran en su contabilidad las rentas operacionales y las no operacionales de forma que el beneficio de dicha Ley solo se pudiera tomar sobre las operacionales.

Fallo del 9 de diciembre de 2013 para el expediente 18068, decidió declarar nulas varias frases de los arts. 1, 2, 3 y 4 del Decreto 667 de marzo de 2007 el cual regula el valor del descuento en el impuesto de renta por comprar acciones en empresas agropecuarias, artículo 249 del E.T.

De otra parte, durante el 2013 no fueron expedidas nuevas leyes que introdujeran cambios a las normas sustantivas del impuesto de renta o del CREE, y si se hubieran expedido, los cambios que ellas hubieran introducido solo empezarían a aplicar a partir del ejercicio 2014 y siguientes por expreso mandato del artículo 338 de la Constitución Nacional.

Pero debe destacarse que a partir del 2014 será cuando empiece a tener aplicación el artículo 771-5 del E.T. (creado con la Ley 1430 de 2010 y declarado exequible por la Corte Constitucional en Sentencia C-249 de abril de 2013) y por tanto empezará el rechazo (en renta y en CREE) de los costos y gastos cubiertos con simple efectivo (monedas y billetes) pero que superen cierto límite anual permitido.

Esta nueva regla se establece para evitar que los contribuyentes tramposos sigan pasando por deducibles, costos que eran ficticios (a los cuales les falsificaban todo, desde la cuenta de cobro, el RUT y el comprobante de egreso). Por tanto, al aceptar como deducibles solo una cierta parte de lo que se pague con simple efectivo, el contribuyente queda obligado a pagar a sus proveedores y terceros con medios de pago (como cheques girados a "primer beneficiario", o consignaciones, o pagos con tarjetas) que sí demuestren la realidad del pago y que no puedan ser desconocidos por el beneficiario (situación que la DIAN también había venido detectando).

La Ley 1694 de diciembre 17 de 2013 modificó el artículo 872 del E.T. y por tanto durante el 2014 se seguirá pagando el impuesto del Gravamen a los Movimientos Financieros con la misma tarifa del 4 x mil, es decir, se aplazó el desmonte que debía empezar en el 2014 para el 2015. En consecuencia, si durante el 2014 se sigue pagando el 4 x mil en los retiros de recursos del sistema financiero, el valor que se pague por este concepto sí seguirá tomándose en un 50% como deducible tanto en renta como en CREE.

Debe tenerse presente además que el beneficio de auditoría del artículo 689-1 (tal como fue modificado en su momento con el artículo 33 de la Ley 1430 de 2010), solo fue aplicable hasta el año gravable 2012 pues no fue prolongado con la Ley 1607.

En cuanto al impuesto al patrimonio, debe recordarse que la versión más reciente de dicho impuesto fue la que gravó solo a los patrimonios líquidos que en enero 1 de 2011 superaran los 1.000 millones de pesos (ver Decreto - Ley 4825 de diciembre 29 de 2010, Ley 1370 de 2009 y el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010). Este valor calculado sobre el patrimonio líquido de enero 1 de 2011 y declarado en mayo de 2011, se puede cancelar, con simples recibos de pago en bancos, hasta en ocho cuotas a lo largo de los años 2011 a 2014. Por ejemplo, las cuotas siete y ocho se pagarán durante mayo y septiembre de 2014 según lo indicado en el artículo 40 del Decreto 2972 de diciembre de 2013. Por tanto, los patrimonios líquidos de enero 1 de 2014 no estarán sujetos a nuevos impuestos al patrimonio. Además, quienes debieron declararlo durante el 2011 deben tener presente que una de las opciones que tuvieron para contabilizarlo, en lugar de afectar la cuenta del gasto o la cuenta de revalorización del patrimonio, es la de registrarlo como un cargo diferido e irlo amortizando a lo largo de los años 2011 a 2014 (ver Decreto 859 de marzo de 2011 y el Concepto de Supersociedades 115-00819 de enero de 2011, que luego fue actualizado con el Concepto 046673 de abril 1 de 2011). Recuerde que mientras haya saldo contable a diciembre 31 de cada año para ese activo diferido, este será solo un activo contable pero no un activo fiscal, pues no representa un bien que se pueda convertir en dinero o que pueda usarse para formar un gasto deducible.

Por último, es importante destacar que la Resolución DIAN 012761 de diciembre 9 de 2011 (modificada con la Resolución 019 de febrero 28 de 2012) sigue siendo la norma vigente que define quiénes son los obligados a presentar sus declaraciones en forma virtual y entre ellos figuran todas las personas jurídicas, por el solo hecho de que en el RUT figuren como agentes de retención y en la fuente de renta o de IVA o de timbre. Por tanto, las personas jurídicas obligadas a presentar el formulario 110 (como declaración de renta o como declaración de ingresos y patrimonio), e igualmente las que deban presentar adicionalmente el formulario 140 (declaración del CREE), las deberán presentar en forma virtual[8].

8. Con el mecanismo de firma digital las personas que firman como representantes legales y/o revisores fiscales pueden firmar en todos los entes jurídicos donde les corresponda firmar, y con este mismo mecanismo también se presentarán virtualmente la información exógena de la Resolución 273 que les corresponda.

Al respecto, deberá tenerse en cuenta los cambios que el artículo 136 de la Ley 1607 le hizo al artículo 579-2 cambiando los procedimientos para presentar la declaración virtual en forma extemporánea cuando se presenten fallas en el portal de la DIAN o causas de fuerza mayor para el declarante; la nueva versión de la norma les dice que no tienen que salir a presentarlas en papel sino que podrán hacerlo virtualmente y en forma extemporánea pero sin sanciones cuando se hayan superado estas causas (ver el artículo 11 de la Resolución 0049 de febrero 5 de 2014 con la cual se dieron instrucciones para varios formularios como el 140, y el artículo 7 de la Resolución 0060 de febrero 20 de 2014 en la cual se dieron instrucciones sobre el formulario 110).

En razón de todo lo anterior, el presente material se ha preparado con el propósito de suministrar una guía con la cual, a través del análisis a las normas vigentes y con el desarrollo de algunos ejercicios prácticos, se comprendan mejor los puntos que el autor considera como los más importantes a tener en cuenta para la preparación y presentación de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio por el año gravable 2012.

Los comentarios y apreciaciones contenidos en esta publicación son responsabilidad exclusiva de su autor. No se asume ningún tipo de responsabilidad con relación a su aplicación ni a los resultados que se deriven de ello. Esta publicación es solamente una guía. Es obligación de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias consultar directamente las normas vigentes y darles cumplimiento.

Indicadores básicos para la preparación y presentación de la declaración de Renta y CREE año gravable 2013

Cifras y datos básicos de permanente consulta en la elaboración de las declaraciones de renta y del CREE del año gravable 2013:

Detalle	Valor
Valor de la UVT a diciembre 31 de 2013	$26.841
Valor de la UVT durante el año 2014	$27.485
Valor tasa de cambio del dólar a diciembre 31 de 2013	$1.926,83
Valor del Reajuste fiscal para activos fijos por el año 2013 (ver artículo 2 del Decreto 2921 de diciembre 17 de 2013)	2,04%
Valor tasa anual de interés presuntivo durante el 2013 sobre préstamos en dinero de sociedades a socios, o de socios a sociedades (ver artículo 4 Decreto 652 abril 5 de 2013)	5,27%
Las declaraciones de renta o de ingresos y patrimonio año gravable 2013 de los obligados a llevar contabilidad y la del CREE cuando no se tiene nombrado un revisor fiscal, requieren por lo menos la firma de Contador Público si el patrimonio bruto a diciembre 31 de 2013, o los ingresos brutos (rentas y ganancias ocasionales) del año 2013, superan los...	100.000 UVT ($2.684.100.000; ver artículo 596 del E.T.)

Vencimientos

Los vencimientos para presentar la declaración de renta o de ingresos y patrimonio año gravable 2013 y del CREE del mismo año gravable para las personas jurídicas de todo tipo, son (ver arts. 11, 12, 16 y 21 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013):

GRANDES CONTRIBUYENTES
Resolución 0041 de enero 30 de 2014

Si último dígito del NIT es:	***Pago primera cuota*** *(solo aplica para renta pero no para el CREE)*	***Presentación y pago segunda cuota para renta*** *(primera cuota en el CREE)*	***Pago tercera cuota para renta*** *(segunda cuota en el CREE)*
1	*11 de Febrero de 2014*	*08 de Abril 2014*	*10 de Junio 2014*
2	*12 de Febrero de 2014*	*09 de Abril 2014*	*11 de Junio 2014*
3	*13 de Febrero de 2014*	*10 de Abril 2014*	*12 de Junio 2014*
4	*14 de Febrero de 2014*	*11 de Abril 2014*	*13 de Junio 2014*
5	*17 de Febrero de 2014*	*14 de Abril 2014*	*16 de Junio 2014*
6	*18 de Febrero de 2014*	*15 de Abril 2014*	*17 de Junio 2014*
7	*19 de Febrero de 2014*	*21 de Abril 2014*	*18 de Junio 2014*
8	*20 de Febrero de 2014*	*22 de Abril 2014*	*19 de Junio 2014*
9	*21 de Febrero de 2014*	*23 de Abril 2014*	*20 de Junio 2014*
0	*24 de Febrero de 2014*	*24 de Abril 2014*	*24 de Junio 2014*

DEMÁS PERSONAS JURIDICAS

Si último dígito del NIT es:	***Presentación y Pago primera cuota*** *(aplica tanto para renta como para CREE)*	***Presentación y pago segunda cuota*** *(aplica tanto para renta como para CREE)*
1	*08 de Abril 2014*	*10 de Junio 2014*
2	*09 de Abril 2014*	*11 de Junio 2014*
3	*10 de Abril 2014*	*12 de Junio 2014*
4	*11 de Abril 2014*	*13 de Junio 2014*
5	*14 de Abril 2014*	*16 de Junio 2014*
6	*15 de Abril 2014*	*17 de Junio 2014*
7	*21 de Abril 2014*	*18 de Junio 2014*
8	*22 de Abril 2014*	*19 de Junio 2014*
9	*23 de Abril 2014*	*20 de Junio 2014*
0	*24 de Abril 2014*	*24 de Junio 2014*

Nota: Las entidades cooperativas de integración del régimen tributario especial, podrán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2013, hasta el día 26 de mayo del año 2014 (ver artículo 13 del Decreto 2972 diciembre 20 de 2013).

Capítulo 1

Clasificación general de Personas Jurídicas en relación con el Impuesto de Renta y Complementarios y CREE por el año gravable 2013

Para efectos de la correcta interpretación de las normas referentes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios e igualmente las referentes al Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE, es necesario hacer claridad sobre la clasificación general que el Estatuto Tributario hace de las personas jurídicas y naturales que desarrollan actividades económicas dentro del país. Nos referimos a la clasificación que se les hace entre "Contribuyentes" y "No Contribuyentes". A su vez, de estos dos grandes grupos se derivan otros subgrupos en los cuales, según las disposiciones vigentes, se definen las características específicas para cada uno de ellos.

El cuadro que se presenta a continuación aclara las diferencias básicas entre estos grupos y subgrupos de acuerdo a las normas que estaban vigentes a diciembre 31 de 2013.

Grupos principales	Subgrupos		Ejemplos de quienes pertenecen a este subgrupo	¿Qué pasa con su formulario 110 para declarar?	¿Presentan declaración del CREE?	
1. Contribuyentes Son todas las personas naturales [colombianas o extranjeras, residentes o no residentes] y las personas jurídicas [nacionales o extranjeras] con excepción de las consideradas no contribuyentes.	**1.1 Contribuyentes Declarantes**	**1.1.1 Del Régimen Ordinario** Arts. 5 al 17 del E.T. Les figura la responsabilidad "05" en el RUT	Personas naturales y sucesiones ilíquidas (nacionales y extranjeras, residentes y no residentes) que no cumplieron con los requisitos de los artículos 592, 593 594-1 y 594-3 para estar exonerados de declarar. Personas jurídicas (nacionales o extranjeras) que sean limitadas, S.A., S.A.S., asimiladas, mixtas, industriales del Estado, las cajas de compensación familiar y fondos de empleados cuando desarrollen actividades industriales y de mercadeo. También las personas y entidades extranjeras sin domicilios en Colombia quedan obligadas a declarar solo cuando sus ingresos obtenidos en Colombia no quedaron sometidos a retención en la fuente, o en caso de haber sufrido retenciones dichas retenciones no sean las de los arts. 407 a 411 del E.T. (ver numeral 2 del art. 592 del E.T. y literal "d" del art. 7 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013).	Adopta el nombre de "Declaración de Renta y Complementarios". Diligencian la totalidad de la información, como patrimonio, ingresos, costos, gastos, impuesto, sanciones (ver art. 596 E.T.)	Solo quienes sean sociedades y demás entes jurídicos nacionales (ver art. 12-1 del E.T. y arts. 8 a 11 del Decreto 3028 diciembre 2013), incluidas hasta las acogidas a los beneficios de la Ley 1429 de 2010, pero sin incluir a las instalados en parques industriales de zonas francas existentes a diciembre 31 de 2012 y que tributan en el impuesto tradicional de renta con tarifa del 15%, y sin incluir tampoco a las cajas de compensación o fondos de empleados que realicen actividades industriales o de mercadeo (ver Conceptos DIAN 38464 jun de 2013 y 64457 oct de 2013). También aplica para sociedades y demás entes jurídicos extranjeros (art. 21 del E.T.) solo cuando tengan establecimientos permanentes en Colombia (ver arts. 12, 20-1 y 20-2 del E.T. y Decreto 3026 diciembre 2013) sin incluir a los instalados en zonas francas existentes a diciembre 31 de 2012 y que tributan en el impuesto tradicional de renta al 15%. Todo el que sea declarante del CREE tendrá en su RUT la responsabilidad 35 y lo calculará con la tarifa del 9% entre los años 2013 a 2015 pues a partir del 2016 lo harán con el 8%.	
		1.1.2 Del Régimen Especial Arts. 19 y 356 a 364 E.T.; Art. 186 Ley 1607 de 2012. Les figura responsabilidad "04" en el RUT	Corporaciones y fundaciones sin ánimo de lucro; asociaciones gremiales; entidades del sector cooperativo; copropiedades comerciales o mixtas que sí exploten sus áreas comunes con actividades industriales o comerciales.	Adopta el nombre de "Declaración de Renta y Complementarios". Diligencian la totalidad de la información, excepto los renglones del impuesto hacia abajo en los casos en que su excedente sea exento (ver art. 358 del E.T. y arts. 8 y 12 Decreto 4400 de diciembre de 2004).	Nunca	
	1.2 Contribuyentes no declarantes		Las personas naturales y sucesiones ilíquidas (colombianas residentes o no, y las extranjeras residentes) que cumplan con todos los requisitos de los arts. 592, 593, 594-1 y 594-3 del E.T. (ver art. 7 Decreto 2972 diciembre 20 de 2013). También califican las personas naturales extranjeras, o jurídicas extranjeras, que no tengan residencia o domicilios en Colombia, si todos los ingresos obtenidos en Colombia quedaron sujetos a retención (ver numeral 2 del art. 592, y los literales "d" y "e" del art. 7 del Decreto 2972 de 2013). Las personas jurídicas extranjeras sin domicilio en Colombia, o las naturales colombianas y extranjeras sin domicilio en Colombia, de llegar a poseer bienes en Colombia pero durante el año no obtuvieron ningún tipo de ingresos o rentas en Colombia, no están obligadas a declarar, ni a liquidar el impuesto, ni siquiera sobre la renta presuntiva. (Consejo de Estado, Sentencia 16027 de abril 17 de 2008 que anuló el Concepto DIAN 85384 de 2005).	No presentan formulario. Las residentes (colombianas o extranjeras) podrán hacerlo en forma voluntaria para intentar recuperar así los saldos a favor que se les formen con las retenciones de renta y ganancia ocasional que les practiquen (ver arts. 6 y 594-2 del E.T.).	Nunca	
2. No Contribuyentes Entidades personas jurídicas señaladas en los Arts. 18, 18-1, 22, 23, 23-1, 23-2 del E.T.; en este grupo nunca se incluye a personas naturales	**2.1. No Contribuyentes Declarantes** A este subgrupo pertenecen todas las entidades No contribuyentes, excepto las que figuren en la lista del Art. 598 E.T.; Les figura responsabilidad "06" en el RUT		Partidos políticos, las universidades, los movimientos religiosos, y otros (ver art. 9 Decreto 2972 de diciembre de 2013).	Adopta el nombre de "Declaración de Ingresos y Patrimonio". Solo diligencian la parte de patrimonio y de ingresos, costos y gastos y sanciones (ver arts. 599 y 645 del E.T.).	Nunca	
	2.2 No contribuyentes No declarantes Art. 598 del E.T.		La Nación, los departamentos, los municipios, el distrito de Bogotá, las juntas de acción comunal, las copropiedades de los edificios organizados en propiedad horizontal, pero sin incluir las copropiedades comerciales o mixtas que sí exploten sus áreas comunes (ver art. 10 Decreto 2972 diciembre 2013).	No presenta	Nunca	

	¿Cuál tarifa de Impuesto de Renta y de Ganancia Ocasional aplican en el formulario 110?	¿Calculan renta presuntiva en su formulario 110 o la "base mínima" en el 140?	¿Están sometidos a la renta por comparación patrimonial dentro del formulario 110?	¿Se les aplica Retención en la fuente a título de Impuesto de Renta y Complementarios?	¿Calculan anticipo al Impuesto de Renta en el formulario 110 (art. 807 a 809 E.T.)?
	Para personas naturales y sucesiones ilíquidas (colombianas o extranjeras) en el caso de ser residentes, se aplica la tabla del art. 241 del E.T. en lo referente al impuesto de renta y el de ganancias ocasionales. Si son no residentes (colombianas o extranjeras), el 33% para la renta y para las ganancias ocasionales (ver art. 247, 314 y 316 del E.T.). Las personas naturales que hayan establecido pequeñas empresas registradas en Cámaras de Comercio y acogidas a los beneficios de la Ley 1429 calculan impuesto de renta y también de ganancia ocasional de forma reducida progresiva en sus primeros 5 ó 10 años (ver arts. 2 y 3 Decreto 4910 de diciembre de 2011). Para las personas jurídicas, la tarifa es del 25% si están por fuera de las zonas francas, o si estando en zonas francas se les considera como "usuarios comerciales". Las personas jurídicas acogidas a los beneficios de pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010 aplicarán las tarifas reducidas progresivas del art. 4 de la Ley 1429 y el art. 3 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011 según el año de operaciones y las aplicarán a toda su renta ordinaria sin importar si es operacional o no operacional Para todas las que estén dentro de Zonas Francas y que sean "usuarios operadores" o "usuarias industriales de bienes y servicios", su tarifa de impuesto de renta es del 15% (ver Ley 1004/2005). En relación con la tarifa del impuesto de ganancias ocasionales, la que aplican todas las personas jurídicas (estén o no por fuera de zonas francas, pero sin incluir a las acogidas a la Ley 2429) es del 10% y cambia a 20% si es por loterías, rifas y similares (ver art. 240, 313 y 317 del E.T.). En el caso de las acogidas a la Ley 1429 de 2010, aplicarán la tarifa del 10% en forma reducida progresiva (si es por ganancias diferentes a loterías, rifas y similares), o la del 20% en forma reducida progresiva (si es por loterías, rifas y similares).	Para efectos del impuesto de renta (formulario 110) liquidarán siempre su "renta presuntiva" pero siempre y cuando no se trate de alguna empresa de las señaladas en el art. 191 E.T., o se trate de personas naturales o jurídicas acogidas a Ley de pequeñas empresas (Ley 1429 de 2010 y Decreto 4910 de 2011). En relación con el CREE, todo obligado a declararlo siempre deberá calcular la "base mínima" (ver parágrafo 2 del art. 3 del Decreto 2701 noviembre de 2013.	Sí (ver art. 236 y siguientes del E.T.).	Sí, siempre y cuando se dé la cuantía mínima, no se trate de empresas autorretenedoras o la renta no le forme una renta exenta o un ingreso no gravado (ver art. 369, numeral 2, del E.T.) Y en el caso particular de las pequeñas empresas de la Ley 1429, de persona natural o jurídica, a ellas no se les practican retenciones en sus primeros 5 ó 10 años (ver parágrafo 2 del art. 4 Ley 1429).	Sí calculan el anticipo de renta, siempre que no se trate de la última declaración de renta, en razón a que se liquidó la sociedad o a que se asignó la sucesión ilíquida (ver Concepto 12200 mayo 13 de 1987).
	Es del 20% (art. 356 E.T.), pero la aplican solo sobre el beneficio neto o "excedente" (renta líquida gravable) que no piensen reinvertir y que por tanto es gravable. Estas entidades involucran, en la zona de rentas ordinarias, hasta los valores que para otros contribuyentes serían ganancias ocasionales (ventas de activos fijos poseídos por más de dos años, loterías, etc.). Por tanto, estas entidades nunca liquidan impuestos de ganancia ocasional. En el caso particular de las copropiedades comerciales o mixtas que explotan sus áreas comunes, el 20% solo lo aplicarán a las utilidades fiscales que les generen únicamente las explotaciones de dichas áreas.	No están sujetos (ver art. 191, numeral 1 del E.T.).	No (art. 19 Decreto 4400 de diciembre 30 de 2004).	Solo se les hace retención sobre rendimientos financieros, o cuando vendan bienes producto de actividades industriales y de mercadeo y sobre loterías (Art. 19-1, y 317 E.T., Art. 14 Decreto 4400 de 2004).	No líquida el anticipo de renta. (art. 19, Decreto 4400 de 2004).
	Las retenciones que les practicaron se constituyeron en su impuesto del año (ver art. 6 del E.T.). Si declaran voluntariamente, podrían formar saldos a favor con dichas retenciones y pedir así su devolución o compensación.	No (pues no declaran). Lo harán solo las que declaren voluntariamente y si dicha declaración la hacen en los formularios 110 ó 210 (pues si usan el 230 o 240, IMAS de empleados o IMAS de trabajadores por cuenta propia, en ese caso no la tendrán que calcular).	No (pues no declaran). Lo harán solo las que declaren voluntariamente y sin importar si dicha declaración la hacen en los formularios 110 ó 210, ó 230 ó 240.	Sí (y estas retenciones solo se recuperan si declaran voluntariamente).	No (pues no declaran). Lo harán solo las que declaren voluntariamente y sin importar si dicha declaración la hacen en los formularios 110 ó 210, ó 230 ó 240.
	No tienen (por ser "No contribuyentes").	No están sujetos pues el art. 188 del E.T. dice que la renta presuntiva es para los "Contribuyentes".	No	No, por ser "No Contribuyentes" (art. 369, literal "b" del E.T.)	No calculan anticipo pues nunca liquidan impuesto de renta en sus declaraciones.
	No tienen (por ser "No contribuyentes")	No están sujetos pues el art. 188 del E.T. dice que la renta presuntiva es para los "Contribuyentes".	No	No, por ser "No Contribuyentes" (art. 369, literal "b" del E.T.).	No (pues no presentan declaración).

Capítulo 2

Características básicas del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE

Los artículos 20 a 29, 33 y 37 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012 establecieron el nuevo impuesto nacional denominado "Impuesto sobre la Renta para la Equidad" (abreviado con la sigla "CREE" que el gobierno utilizó con el significado "Contribución Empresarial para la Equidad" mientras se discutía en el Congreso el proyecto de ley que finalmente se convirtió en la Ley 1607).

El nuevo tributo es en realidad un "impuesto" (se paga sin recibir a cambio ningún tipo de servicio especial de parte del Estado) y no una "contribución" (se paga a una entidad del Estado a cambio de que dicha entidad le preste un servicio exclusivo como, por ejemplo, el caso de la "contribución" a la Supersociedades, la cual se paga porque dicha entidad trabaja vigilando y regulando solo a las sociedades que le pagan esa "contribución").

El impuesto sobre la Renta para la Equidad, que empezó a aplicarse desde el año gravable 2013 en adelante, solo estará a cargo de las sociedades y personas jurídicas contribuyentes declarantes del impuesto de renta, y dentro de este grupo se establecieron algunas excepciones especiales. Será un impuesto de periodo anual, que se liquidará con una tarifa única del 8% (en sus primeros tres años, 2013 a 2015, tendrá un incremento adicional de un 1% con destinación especial para el Sisben, las universidades públicas y el sector agropecuario, razón por la cual la tarifa en estos años será del 9%; ver Decreto 1835 de agosto de 2013).

Con este impuesto del 8% se compensa el hecho de que a estas mismas sociedades y entes jurídicos su tarifa del impuesto tradicional renta se les redujo del 33% al 25%. Adicionalmente, lo que se recaude por concepto del impuesto sobre la Renta para la Equidad tendrá destinación exclusiva, pues solo será utilizado con destino a financiar al SENA, ICBF y EPS ya que las sociedades y entes jurídicos que liquidarán dicho impuesto no seguirán haciendo aportes a dichas entidades sobre la parte salarial de cada trabajador cuyo monto total devengado durante cada mes no exceda el equivalente a 10 salarios mínimos mensuales.

2.1. ¿Quiénes son los sujetos pasivos de este impuesto?

Los sujetos pasivos del CREE serán solamente las "sociedades y personas jurídicas contribuyentes declarantes de renta" (aquellas que en la primera página del RUT les figure la responsabilidad "04" ó "05"), tengan o no contratos de estabilidad jurídica firmados con el Estado (Ley 963 de 2005), sin importar si son "nacionales" o "extranjeras" (las "extranjeras" solo son responsables si obtienen ingresos en Colombia con establecimientos permanentes; ver reglamentación del Decreto 3026 de diciembre de 2013 acerca de los "establecimientos permanentes en Colombia"), o si son o no beneficiarias de la Ley 1429 de 2010 (pequeñas empresas) o beneficiarias del artículo 150 de la Ley 1607 (nuevas empresas en San Andrés), etc. Es decir, quedan automáticamente por fuera de la sujeción al CREE las entidades que sean "no contribuyentes del impuesto de renta" (artículos 18, 22, 23, 23-1 y 23-2 del E.T.), estén obligadas o no a presentar al final del año su respectiva declaración de ingresos y patrimonio. Igualmente quedan por fuera de la sujeción al CREE las personas naturales y sucesiones ilíquidas (sean colombianas o extranjeras, residentes o no, lleven o no contabilidad, tengan o no empleados, etc.).

Entre los entes jurídicos que quedan sujetos al CREE, la norma hace exoneración expresa a todos los que sean "sin ánimo de lucro" (los del régimen tributario especial, responsabilidad "04" en el RUT; ver Concepto DIAN 38464 de junio de 2013 y 64457 de octubre de 2013, con los cuales se exonera incluso hasta a las cajas de compensación y fondos de empleados cuando realicen actividades industriales o comerciales). También se exonera a las sociedades instaladas en parques industriales reconocidos como Zonas Francas a diciembre 31 de 2012 y que sean sociedades que dentro de la zona franca son usuarias industriales o usuarias operadoras por lo cual tributan en el impuesto tradicional de renta con tarifa del 15% (artículo 240-1 del E.T.). Igualmente se exonera a las sociedades con tributación del 15% que luego de diciembre 31 de 2012 se lleguen a instalar en estos parques industriales que ya existían a diciembre 31 de 2012 o en los parques industriales que a diciembre 31 habían presentado la solicitud para ser aprobados como zonas francas. Es decir, si después de diciembre 31 de 2012 se crean nuevos parques industriales declarados como zonas francas, en tal caso las entidades que se lleguen a instalar en estos nuevos parques industriales y que tendrían tarifa del 15% sí quedarían al mismo tiempo sujetos al CREE.

Las personas jurídicas que se conviertan en sujetos pasivos del CREE tendrán que actualizar el RUT para hacer figurar, en la primera página, el nuevo código de responsabilidad "35-Impuesto sobre la Renta para la Equidad" diseñado por la DIAN.

2.2. ¿Cuáles son los tributos de nómina que los sujetos pasivos de este impuesto dejaron de pagar y a partir de cuándo dejaron de hacerlo?

Quienes sean sujetos pasivos del CREE (y también de forma especial las personas naturales empleadoras que aunque nunca serían sujetas del CREE sí demuestren ser generadoras de empleo vinculando laboralmente dos o más trabajadores), no tuvieron que volver a pagar, a partir de las nóminas de mayo de 2013 (fecha en que empezó a aplicarse el mecanismo de la retención a título del CREE establecido con el Decreto 862 de abril de 2013, que fue reemplazado por el mecanismo de la autorretención del CREE con el Decreto 1828 de agosto de 2013) los aportes de 5% que como empleadores les correspondía pagar por SENA e ICBF sobre la parte salarial de cada trabajador cuyo monto total devengado durante cada mes no exceda el equivalente a 10 salarios mínimos mensuales (SMMLV; ver artículo 25 de la Ley 1607 y artículo 7 del Decreto 1828 de 2013).

Nótese que lo importante es que "el total devengado en el mes" por el respectivo trabajador sea inferior al equivalente a 10 salarios mínimos mensuales y por tanto, cuando esto se cumpla, sobre la parte que sí sea salarial ya no tendrán que pagar los aportes al SENA e ICBF. En consecuencia, cuando el "total devengado del mes" sea igual o superior a los 10 salarios mínimos (sin importar cuánta parte sea salarial y cuanta parte no), sí tendrán que pagar los aportes pero obviamente saldrán solo sobre la parte que sea salarial.

Lo anterior sirve para aclarar, por ejemplo, que en caso de pagar a un trabajador lo que se denomina "salario integral" (artículo 132 de la Ley 50 de 1990), dicho trabajador termina "devengando" más de 10 salarios mínimos en el mes (devenga mínimo 13 salarios mínimos) y en consecuencia sobre este trabajador no podrá tomarse la exoneración de los aportes al SENA y al ICBF pero obviamente, al momento de tener que pagar los aportes, solo los pagará sobre el 70% del total devengado tal como lo sigue diciendo el artículo 49 de la Ley 789 de 2002. La situación se vuelve igual a la de un trabajador que no tiene salario integral, sino que suponga que gana un básico de 8 salarios mínimos pero en un determinado mes le dan bonificaciones de mera liberalidad (no constitutivas de salario) por el equivalente a 3 salarios mínimos, con lo cual el "total devengado en el mes" ya son más de 10 salarios mínimos por ende sobre dicho trabajador no se podrán tampoco ganar la exoneración de los aportes al SENA y al ICBF, aunque obviamente, al momento de liquidar los aportes, solo lo harán sobre los 8 salarios mínimos que sí son constitutivos de salario.

A partir de las nóminas de enero de 2014, estos mismos empleadores también dejaron de pagar sobre dichos trabajadores el 8,5% que debían pagar por aportes a EPS (ver artículo 31 de la Ley 1607 que modificó al artículo 204 de la Ley 100 de 1993). En total, el ahorro que tendrán como empleadores será del 13,5% de aportes que les generaban los salarios de sus trabajadores con totales devengados inferiores a 10 SMMLV , (los cuales son la mayoría en muchas empresas).

Los valores que el gobierno empezó a recaudar por concepto de las retenciones o autorretenciones del CREE son dineros que se envían con destinación específica al SENA y al ICBF (a partir de enero de 2014 también con destinación a las EPS) para reemplazar de esta forma los dineros que tales entidades dejaron de recibir en las planillas de aportes de las empresas, a partir de las nóminas de mayo de 2013 en adelante.

Al respecto se debe advertir que los aportes a SENA e ICBF que se hayan alcanzado a pagar sobre las nóminas de enero hasta abril de 2013, al igual que los pagados a las EPS sobre las nóminas de todo el año 2013, son gastos que serán deducibles tanto en la declaración de renta como en la del CREE.

Por tanto, para los sujetos al CREE, es claro que sobre la parte salarial de trabajadores que cada mes tengan un total devengado inferior a 10 SMMLV solo seguirán pagando el 4% de Caja de Compensación, el 12% a pensiones, y el aporte a las Administradoras de Riesgos Laborales (ARL; ver Ley 1562 de 2012). Y sobre la parte salarial de quienes devenguen mensualmente montos superiores a 10 SMMLV pagarán todos los aportes plenos (2% del SENA, 3% del ICBF, 4% de Caja de Compensación, 8,5% a las EPS, 12% a pensiones y el aporte a las ARL).

Los entes jurídicos de todo tipo que no sean sujetos del CREE (ejemplo las entidades no contribuyentes del impuesto de renta, o las entidades contribuyentes pero sin ánimo de lucro, o las empresas con tributación del 15% instaladas en parques industriales de Zonas Francas reconocidos hasta diciembre 31 de 2012), sí tendrían que seguir pagando los aportes plenos a SENA, ICBF, CAJA, EPS, Fondo de Pensiones y ARL tanto sobre trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos como sobre aquellos que igualen o superen este monto (ver parágrafos del artículo 20 de la Ley 1607, y el inciso cuarto del artículo 7 del Decreto 1828 de 2013 con el cual incluso se soluciona el vacío formado con las normas del parágrafo 1 del artículo 25, y el artículo 31, de la Ley 1607; este último daba a entender que toda sociedad contribuyente del impuesto de renta, sin importar que no fuera sujeta al CREE, lo cual involucraba a las sociedades en zonas francas que tributan al 15%, se iban a salvar de no pagar los aportes a las EPS sobre sus trabajadores; pero con el artículo 7 del Decreto 1828 de 2013 se aclara que solo los entes jurídicos que sean sujetos al CREE son los que se ganan la exoneración de los aportes).

Además, entre los sujetos al CREE, si se trata de sociedades acogidas a los beneficios de la Ley 1429 de 2010 (pequeñas empresas), se debe tener presente que la Ley 1607 no les modificó ninguno de los beneficios y por tanto estas sociedades pueden seguir usando la progresividad en el pago de aportes al SENA, ICBF y Cajas de Compensación que les otorga el artículo 5 de la Ley 1529 de 2010. De este modo, por ejemplo, para las instaladas por fuera de Amazonas, Guainía y Vaupés, sucederá lo siguiente:

a. En sus dos primeros años no pagan estos tres valores sobre ningún trabajador, sea que el trabajador devengue en el mes un valor inferior o superior a 10 SMMLV;

b. En el tercer año, al igual que las sociedades que no tienen nada que ver con la Ley 1429, dejaran de pagar el total del aporte al SENA, al ICBF y a las EPS sobre la parte salarial de trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos, y por ser beneficiarias de la Ley 1429 solo pagarán el 25% de aportes al SENA e ICBF sobre la parte salarial de aquellos trabajadores que devenguen un valor igual o superior a 10 salarios mínimos. Además, por ser beneficiaras de esta Ley, el aporte a la caja de compensación lo pagarán solo en un 25%, tanto sobre trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos como sobre los que devenguen más de 10 salarios mínimos.

c. En el cuarto año, al igual que las empresas que no tienen relación con la Ley 1429, dejaran de pagar el total del aporte al SENA, al ICBF y a las EPS sobre la parte salarial de trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos, y por ser beneficiarias de la Ley 1429 solo pagarán el 50% de aportes al SENA e ICBF sobre los salarios de aquellos trabajadores que devenguen un valor igual o superior a 10 salarios mínimos. Además, por ser beneficiaras de esta ley, el aporte a la caja de compensación lo pagarán solo en un 50%, tanto sobre trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos como sobre los que devenguen más de 10 salarios mínimos.

d. En el quinto año, al igual que las empresas que no tienen relación con la Ley 1429, dejaran de pagar el total del aporte al SENA, al ICBF y a las EPS sobre la parte salarial de trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos, y por ser beneficia-

rias de la Ley 1429 solo pagarán el 75% de aportes al SENA e ICBF sobre los salarios de aquellos trabajadores que devenguen un valor igual o superior a 10 salarios mínimos. Además, por ser beneficiaras de esta Ley, el aporte a la caja de compensación lo pagarán solo en un 75%, tanto sobre trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos como sobre los que devenguen más de 10 salarios mínimos.

e. A partir del sexto año en adelante, la situación será totalmente igual a la de las entidades que no tienen relación con la Ley 1429, ya que no tendrán más beneficios por parte de la Ley 1429 y en consecuencia los ahorros solo serán sobre el SENA, ICBF y EPS de los trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos, pero sobre aquellos que devenguen más, deberán pagar todos los aportes (SENA, ICBF, EPS y hasta Caja de Compensación) en forma plena.

Se advierte además, que el beneficio de usar la progresividad del artículo 5 de la Ley 1429 de 2010 en relación con aportes parafiscales, solo lo disfrutarán las pequeñas empresas que se constituyan o formalicen hasta diciembre 31 de 2014 (ver parágrafo 1 del artículo 65 de la Ley 1429 de 2010).

De igual forma, para los sujetos al CREE, cuando contraten laboralmente a los tipos de personas especiales mencionadas en los artículos 9 a 13 de la Ley 1429 de 2010 (desplazados, mujeres mayores de 40 años, jóvenes menores de 28 años, y los que se vincularán por primera vez con salarios inferiores a 1.5 salarios mínimos), lo que deban llegar a pagar por aportes a Caja de Compensación más el aporte al Fondo de Garantía de pensión mínima (el 1,5% incluido dentro del 12% del aporte del empleador a pensiones), lo podrán tratar como un "descuento" en lugar de una "deducción" en su respectiva declaración de renta, pues la Ley 1607 no afectó este beneficio de la Ley 1429 de 2010 (ver la reglamentación en los artículos 11 a 14 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011).

Debe destacarse que si bien los entes jurídicos sujetos al CREE y las personas naturales con dos o más trabajadores dejarán de hacer aportes en sus nóminas con destinación al SENA, ICBF y EPS sobre la parte salarial de trabajadores que devenguen mensualmente menos de 10 salarios mínimos, no necesariamente afectará los presupuestos de dichas entidades, pues es claro, según el artículo 25 de la Ley 1607, que todo lo que se recaude por el impuesto CREE (incluido sanciones e intereses de mora, y sea que se vaya recaudando a lo largo del año con las autorretenciones del CREE y al final del año con la presentación de la declaración anual el CREE), son recursos que se destinarán exclusivamente a favor de tales entidades. Por tanto, en la práctica, tales entidades recibirán cada año el 8% de las utilidades fiscales especiales de las empresas, lo cual significa, por ejemplo, que si una empresa minera o un banco casi no tienen personal casi no enviaban recursos al SENA, ICBF y EPS, ahora estas empresas enviarán el 8% de sus utilidades (lo cual es una cifra gigante) como recursos exclusivos para el SENA, ICBF y EPS. Así mismo, las empresas donde no se contrata a las personas con vínculo laboral (ya que se contratan mediante Cooperativas de Trabajo Asociado o mediante prestación de servicios), tampoco enviaban dineros al SENA, ICBF y EPS, pero ahora el 8% de las utilidades de estas empresas irá al SENA, ICBF y EPS. Esto nos lleva a la conclusión de que el SENA, ICBF y EPS no necesariamente se van a ver muy afectadas con este cambio en la fuente de sus recursos.

Aun con este ahorro del 13,5% en aportes de nómina, es fácil prever que muchas empresas no contratarán laboralmente sino por prestación de servicios, pues con el vínculo laboral les da miedo que los trabajadores formen sindicatos y exijan demasiado a las empresas y las quiebren. Si ese es el caso, igual al SENA, al ICBF y la EPS sí les llegará como aportes el 8% de las utilidades de la empresa. Pero cuando la empresa siga contratando por servicios y no con vínculo laboral, no pagaría ni el 4% de Caja,

ni el 12% de pensiones, ni los aportes a ARL (algunos de los aportes los hará solo el trabajador independiente pero serían más pequeños que los que haría la empresa si lo contrataran laboralmente). Por lo anterior, el panorama de los aportes de nómina sigue siendo algo que en la práctica se seguirá buscando eludir.

2.3. ¿Seguirán siendo deducibles en el Impuesto de Renta y en CREE los salarios sobre los cuales no se paguen todos los parafiscales ni la seguridad social?

Los artículos 34 y 35 de la Ley 1607 modificaron los artículos 108 y 114 del E.T. para indicar que las "sociedades y demás personas jurídicas" sí podrán seguir tomando como deducibles en el impuesto de renta y en el CREE los salarios de trabajadores que cada mes hayan devengado menos de 10 salarios mínimos a pesar de que sobre ellos no se tengan que pagar todos los parafiscales ni los aportes a seguridad social.

Además, aunque esta modificación a los artículos 108 y 114 solo se refiere al caso de las "sociedades y demás personas jurídicas" que dejarán de pagar los parafiscales y seguridad social sobre ese tipo de salarios, y no hace referencia a las personas naturales empleadoras con más de 2 trabajadores que también dejarán de hacer esos aportes, los salarios para estas personas naturales empleadoras sí son deducibles en su declaración de renta, pues es igual a lo que sucede con las pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010, las cuales, ya sean de persona natural o jurídica, también dejan de pagar parafiscales en sus primeros años sobre todos los salarios de sus trabajadores y sin embargo sí se pueden deducir en renta tales pagos laborales. Por tanto, cuando hay norma expresa que exonera a un empleador de pagar parafiscales o seguridad social sobre ciertos salarios, esto no impide que puedan restar en su declaración de renta y/o del CREE dichos salarios.

2.4. ¿Cómo se recauda a lo largo del año?

De acuerdo a lo indicado en los artículos 24 y 37 de la Ley 1607, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE se recaudaría a lo largo del año mediante el mecanismo de la retención a título de dicho impuesto, de acuerdo a la reglamentación que al respecto hiciese el gobierno (quiénes deben retenerse o autorretenerse, con qué tarifas, sobre qué bases, etc.). Pero obviamente, al final del año, cada ente jurídico sujeto al CREE, tendrá que presentar su declaración anual del CREE, liquidar su impuesto, y restar todas las retenciones y/o autorretenciones que se le hayan practicado o que se haya autopracticado.

Por tal motivo, entre mayo y agosto de 2013 se aplicó el Decreto 862 de abril de 2013 el cual indicó que todo tipo de entes jurídicos y personas naturales comerciantes que hicieran los pagos a los entes jurídicos sujetos al CREE serían los encargados de practicar la retención del CREE (adicionalmente algunos entes jurídicos sujetos al CREE, si eran exportadores o autorretenedores del impuesto tradicional de renta, se autorretendrían su impuesto CREE). Pero luego, a partir de septiembre de 2013 en adelante, según lo indicado en el Decreto 1828 de agosto de 2013, los entes jurídicos sujetos al CREE se convirtieron en sus propios autorretenedores quitándole esta tarea a los compradores.

Todos los entes jurídicos sujetos al CREE, a partir de septiembre de 2013, deben autorretenerse sobre el total del valor de sus ventas antes de IVA (o de cualquier otro impuesto que cobren junto al ingreso), sin importar la cuantía de las ventas y de quién reciban el pago, es decir, sin importar si los pagos los reciben incluso de parte de personas naturales no comerciantes o hasta de exportaciones; (ver Concepto DIAN 59385 de septiembre 19 de 2013). En todo caso, en el artículo 4 del Decreto 1828 (modificado con el artículo 4 del Decreto 3048 de diciembre 27 de 2013) se establecieron ocho casos especiales en los que el autorretenedor no se autorretendría sobre el valor bruto

de sus ingresos antes de impuestos, sino que lo haría sobre otra base más especial. Además, sobre la base gravable que cada quien determine, sucedió que entre mayo 1 de 2013 y enero 8 de 2014 las retenciones y/o autorretenciones fueron practicadas con alguna de las tres posibles tarifas mencionadas en la versión inicial del artículo 2 del Decreto 1828 (0,3%, ó 0,6%, ó 1,5%) la cual se definía según el código de la actividad económica operacional principal. A partir de enero de 2014 las autorretenciones se practicarán con las nuevas tarifas de 0,4%, 0,8% y 1,6% establecidas con el Decreto 014 de enero 9 de 2014, que también se definen según el código de la actividad económica operacional principal. Además, el inciso tercero del artículo 2 del Decreto 1828 aclara que los únicos ingresos sobre los cuales no se deberán autopracticar la retención del CREE serán solo aquellos que de acuerdo con el artículo 22 de la Ley 1607 sean no gravados con el CREE (ejemplo: los ingresos que formarían ganancias ocasionales en el impuesto normal de renta y los demás mencionados en el artículo 22 de la Ley 1607 como ingresos que no son gravados con el CREE o que forman rentas exentas en el CREE). El valor que se autorretengan por concepto del CREE lo deberán declarar en el formulario 360 ya sea en forma mensual o cuatrimestral (periodicidad que depende del nivel de ingresos brutos que hayan tenido en el año anterior).

La medida de convertir a los entes jurídicos sujetos al CREE en sus propios autorretenedores del impuesto, es la mejor forma con la cual el Gobierno puede recaudar a lo largo del año el valor de las retenciones del CREE, pues todo tipo de negocios como los supermercados, gasolineras, droguerías, parqueaderos y demás (que le venden a personas naturales que no son agentes de retención por cuantías muy pequeñas), siempre deberán autorretenerse y presentar con pago sus declaraciones de autorretención del CREE con lo cual el Gobierno podrá dar traslado de estos recursos a favor del SENA, el ICBF y EPS. Si hubiera dejado que la retención estuviera en cabeza de los compradores (como sucedió inicialmente con el Decreto 862 de abril), entonces los negocios antes mencionados nunca hubieran tenido clientes que les practicaran retenciones del CREE y con ello se efectuaban los recaudos con destinación exclusiva para el SENA e ICBF, las cuales dejaron de recibir desde las nóminas de mayo de 2013 los aportes que las empresas hacían en las planillas de aportes sobre la parte salarial de trabajadores que devengan menos de 10 salarios mínimos mensuales.

2.5. ¿Cómo se liquidará al final del año? Base gravable - tarifas - afectación con descuentos - anticipos del CREE para el año siguiente

La base para liquidar el CREE, según el artículo 22 de la ley, serán todos los ingresos brutos fiscales propios obtenidos entre enero 1 y diciembre 31 que formen rentas ordinarias (no se incluyen los que formen "ganancias ocasionales"). En consecuencia, es claro que en la base del CREE nunca se incluirán ingresos que son solo contables y no fiscales (ejemplo: los que provienen de la aplicación del método de participación patrimonial, o los ingresos por recuperaciones de provisiones que en el pasado formaron gastos de provisión no deducibles, etc.). Pero a los ingresos que formen rentas ordinarias también se les deberán sumar las "rentas líquidas por recuperación de deducciones" (artículos 195 a 198 de E.T. lo cual incluye, por ejemplo, la parte de la utilidad en venta de activo fijo depreciable poseído por cualquier espacio de tiempo, y que sea correspondiente a la depreciación que tenía acumulada el activo hasta la fecha de venta), pues aunque el artículo 22 de la Ley 1607 no lo indicaba sucede que el gobierno sí lo estableció mediante el parágrafo 1 del artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013.

Adicionalmente, debe destacarse que si los artículos 260-1 a 260-11 del E.T. exigen que el declarante del impuesto tradicional de renta deba ajustar fiscalmente los ingresos o gastos por efecto de estar sujeto al régimen de precios de transferencia (lo cual les aplica solo si efectuaron operaciones con sus vinculados económicos en el exterior o en zonas francas

en Colombia; ver el Decreto 3030 de diciembre de 2013 que derogó y reemplazó al 4349 de 2004). En todo caso, estos ajustes originados de la sujeción a dicho régimen únicamente tienen efectos en el impuesto de renta, pues la norma del artículo 22 de la Ley 1607 no mencionó que dichos ajustes se tendrían en cuenta para la base del CREE.

De otra parte, el Concepto DIAN 057918 de septiembre 13 de 2013 indica que solo la diferencia en cambio que se reconozca como ingreso al ajustar los activos "en el último día del año" (artículo 32-1 del E.T.) es la que se convierte también en ingreso sometido al CREE y a la autorretención del CREE.

A los ingresos brutos fiscales que forman rentas ordinarias y que estarían sujetos al CREE, solo se les podrán restar los siguientes valores, expresamente mencionados en el artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013 (modificado con el artículo 6 del Decreto 3048 de diciembre 27 de 2013):

a. Los "ingresos no gravados" de los siguientes artículos del E.T.:

- 36. Prima en colocación de acciones: en este punto se debe mencionar que a raíz del cambio que el artículo 91 de la Ley 1507 le hizo al artículo 36 del E.T., es claro que la prima en colocación de acciones es un valor que las sociedades solo tendrán como ingreso contablemente pero no fiscalmente; por tanto es un error del artículo 22 de la Ley 1607 decir que ese ingreso se resta como "ingreso no gravado".
- 36-1. utilidad en enajenación de acciones o cuotas,
- 36-2. utilidades no gravadas distribuidas en acciones o cuotas;
- 36-3. capitalizaciones que forman ingreso no gravado para los socios; recuerde que este artículo ya no incluye las capitalizaciones de las primas en colocación de acciones como un ingreso no gravado, pues esa parte fue eliminada con el artículo 198 de la Ley 1607;
- 45. indemnizaciones por daño emergente;
- 46-1. indemnizaciones por erradicación de cultivos,
- 48, 49 y 51. dividendos no gravados;
- 53. aportes del Estado para financiar sistemas de transporte masivo.

Se advierte que aunque el artículo 22 de la ley menciona que también se podrían restar los "ingresos no gravados" de los artículos 36-4 (Procesos de democratización), 37 (Utilidad en venta de bienes inmuebles al Estado), y 46 (Terneros nacidos y enajenados en el año), estos en realidad perdieron el beneficio tributario desde el año 2004 en adelante (ver artículo 35-1 del E.T.) y por tanto fue un error de los congresistas insinuar que en el CREE sí podrían restar tales ingresos.

Esto incluso se confirma al mirar lo indicado en el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013, y con el cual se reglamenta la depuración de la base gravable del CREE, pues en él se indicó tácitamente que de los ingresos no gravados mencionados en el artículo 22 de la Ley 1607 solo se debían utilizar los que "en el respectivo año fiscal" sí estén vigentes. Además, este mismo artículo indica que se puede restar como no gravado en la base del CREE los valores del artículo 47 del E.T. pero en dicha norma se habla es de los "gananciales", los cuales son valores que solo aparecen en las declaraciones de renta de las personas naturales (valor que reciben por la liquidación de las sociedades conyugales, cuando se separan en vida o cuando uno de los dos cónyuges fallece) y por obvias razones este valor nunca aparecerá en una declaración del CREE, la cual solo es presentada por entes jurídicos (es decir que este sí es un error de los redactores de la Ley 1607.

b. Los costos que sean deducibles en el impuesto tradicional de renta

c. Las deducciones mencionadas en los siguientes artículos del E.T.:

- 107 a 118. aportes de nómina, intereses; nótese que no se incluyó la norma del artículo 118-1 creado con el artículo 109 de la Ley 1607, que indica que los intereses pagados sobre un endeudamiento excesivo serían no deducibles; de modo que se puede concluir que la norma solo tiene efectos en el impuesto de renta pero no tendría efectos en la base del CREE;
- 120 a 124. diferencia y cambio y gastos en el exterior,
- 124-1. algunos interés pagados a los vinculados del exterior,
- 124-2. pagos a paraísos fiscales calificados como tales por el Gobierno Colombiano pero siempre que a tales pagos se les haya hecho retención,
- 126-1. aportes como patrocinadores de sus empleados a los fondos voluntarios de pensiones y los de cesantías,
- 127 a 131-1. depreciaciones y contratos de Leasing,
- 134 a 146. depreciaciones, amortizaciones y provisiones o castigos de cartera,
- 148. activos perdidos en casos de fuerza mayor,
- 159. amortización de inversiones en la industria petrolera,
- 171. amortización inversión en exploración de gases y minerales,
- 174. sumas pagadas con renta vitalicia,
- 176. deducciones en el negocio de ganadería.

Además, cuando la norma menciona en este punto a los artículos 149, y 151 a 155, se puede entender que lo hace para indicar que no se aceptarán las pérdidas mencionadas en estos artículos y que no son deducibles en el impuesto normal de renta (ejemplo: pérdidas en ventas de activos entre socios y sociedades y otras más). De igual forma, cuando la norma menciona en este punto a los artículos 177 a 177-2 se debe entender en el sentido de que las limitaciones establecidas en dichos artículos para efectos del impuesto normal de renta también lo serán para efectos del CREE (ejemplo: no son deducibles los gastos asociados a los ingresos no gravados, o no son deducibles los pagos a personas escondidas en el simplificado que deban estar en el común; etc.; ver el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013).

d. Las siguientes rentas exentas:

- Las obtenidas en países de la Comunidad Andina (Decisión 578 de la CAN; esos valores en realidad no son "renta exenta" sino "ingreso no gravado"; ver Fallo del Consejo de Estado de marzo 15 de 2012 para el expediente 16660; pero en el formulario 140 diseñado por la DIAN mencionan que de todas formas se resten como "renta exenta");
- Las del artículo 4 del Decreto 841 de 1998 y el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 (recursos de los fondos de pensiones);
- Las del artículo 16 Ley 546 de 1999 el cual fue modificado con el artículo 81 de la Ley 964 de 2005 (rendimientos de títulos de cartera hipotecaria, pero solo sobre títulos que se hayan alcanzado a emitir hasta el año 2010 y con vencimientos no inferiores a 5 años después de emitido);
- Las del Artículo 56 Ley 546 de 1999 (intereses en préstamos que se hayan expedido entre 2000 y hasta el 2004 y que fueron créditos para financiar vivienda de interés social subsidiable);
- Solo por los años 2013 a 2017 las rentas exentas del numeral 9 del artículo 207-2 del E.T. (utilidad de los fideicomisos que venden inmuebles para obras de interés público; a propósito, este numeral 9 solo tuvo beneficio en el impuesto tradicional de renta hasta el 2012 pero ahora dan a entender que en el CREE sí seguiría conservando el beneficio por los años 2013 a 2017 lo cual fue confirmado con el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013).

La base gravable resultante no puede ser inferior a la que se obtendría con la depuración de la "base mínima" (que viene siendo la misma Renta Presuntiva que se calcula con el 3% del patrimonio líquido año anterior depurado con lo indicado en artículos 189 y 193). Es decir, a la "Renta Presuntiva" para efectos del CREE no se le puede afectar ni siquiera con las "rentas exentas" expresas que antes mencionamos (ver renglones 39 y 40 del formulario 140), pues en el impuesto de renta las rentas exentas sí se restan, a la mayor entre la "Renta líquida compensada" y la "Renta Presuntiva". Además, según el parágrafo 2 del artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013, es claro que el valor de referencia (la Renta Presuntiva) lo tendrían que liquidar todas las personas jurídicas sujetas al CREE sin importar que en el caso del impuesto de renta estén exoneradas de calcular presuntiva (ejemplo: las mencionadas en el artículo 191, y las pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010). Además, al valor del CREE no se le podrá afectar con "compensaciones de pérdidas de años anteriores" ni tampoco con "compensaciones de excesos de renta presuntiva sobre líquida en años anteriores", las cuales son compensaciones que solo seguirán aplicándose en el impuesto tradicional de renta.

Ahora bien, aunque se supone que el cálculo de la "Renta presuntiva" sería la base mínima sobre la cual se calcularía el CREE, es importante destacar que en varios casos una sociedad o persona jurídica sujeta a este impuesto se pude quedar sin base efectiva para liquidar el CREE y al Estado no le llegarían los recursos de este importante impuesto, o hasta le tocaría devolver al contribuyente los saldos a favor que se le formarían por causa de las autorretenciones que se hizo en el año, pues perfectamente se podrán dar estos escenarios:

1. En el primer año de una persona jurídica, nunca habría renta presuntiva. Así las cosas, si una persona jurídica nace en enero 1 de 2013, y funciona todo el 2013, pero al final del año la base del CREE le da "pérdida" (renglón 38 del formulario 140), se habrá salvado de no pagar parafiscales desde las nóminas de mayo de 2013 en adelante y al mismo tiempo no habría como sacarle un "impuesto CREE", pues tampoco tendrá Renta presuntiva. Además, y a diferencia de la declaración del impuesto de renta, si la declaración del CREE arroja pérdida, no se indicó que quede abierta cinco años para la DIAN (lo que sí sucede con las declaraciones de renta; ver artículo 147 del E.T. que no fue modificado con la Ley 1607).

2. En los siguientes años, si el patrimonio líquido del año anterior es negativo, tampoco habrá como calcular renta presuntiva. Y si siguen arrojando pérdidas, seguirán sin base para liquidar el CREE y todas las autorretenciones que se hizo durante el año se le convertirán en saldo a favor.

3. Si dos empresas se fusionan durante un año y una de ellas desaparece en la fusión, se supone que el cálculo de la renta presuntiva para efectos del CREE en la empresa que sigue existiendo se realizará incluyendo el patrimonio líquido que tenía en el año anterior la empresa que desapareció (así sucede en los casos de la renta presuntiva para efectos del impuesto de renta). Entonces, al tener en cuenta los patrimonios líquidos de las dos empresas en el año anterior, y uno de ellos era un patrimonio líquido negativo, esto llevará a una reducción de la renta presuntiva de la empresa que sigue existiendo y con ello se producirá una reducción de la base de su impuesto CREE.

Como se observa, en estos escenarios anteriores el recaudo efectivo del CREE sí se puede ver afectado (lo que no sucedía cuando a través de la PILA se hacían llegar todos los aportes sin importar si la empresa al final del año tenia pérdidas o no, o si tenía renta presuntiva o no, etc.).

A la base gravable final, según el artículo 23 de la Ley 1607, se le aplicará una tarifa única del 8% (durante los años 2013 a 2015 será del 9%, pues el 1% adicional que se recaude en estos años tendrá destinación específica a favor de las universidades públicas, el SISBEN y el sector agropecuario; ver parágrafo del artículo 24 y el Decreto 1835 de agosto 28 de 2013). Lo que se recaude cada año por este nuevo impuesto tendrá destinación específica solo para los gastos de funcionamiento del SENA, el ICBF y las EPS sin que se viole lo establecido en el artículo 359 de la Constitución Política (norma que dice que no pueden existir impuestos con destinación específica excepto si es para actividades de inversión social, lo cual se cumple en este caso, pues el SENA, el ICBF y las EPS sí efectúan labores de interés social y en consecuencia es posible destinarles con exclusividad el recaudo de este impuesto; ver artículo 28 de la Ley 1607). La tarifa del 8% básica que se diseñó para el impuesto CREE se reparte entre las tres entidades beneficiadas de la siguiente forma:

2.2 puntos son para recursos con destinación al ICBF,
1.4 puntos para destinación al SENA y
4.4 puntos para destinación al Sistema de Seguridad Social en Salud (ver artículo 28 de la Ley 1607).

Al impuesto obtenido no se le podrán restar "descuentos del CREE". Pero el monto del impuesto CREE que se liquide deberá ser tenido en cuenta cuando en la otra declaración, la del impuesto de renta, se estén definiendo el monto de los descuentos que pueden afectar al impuesto de renta, producto de que las rentas obtenidas en el exterior hayan pagado impuestos de renta de esos países (ver los artículos 254 y 256 del E.T., relacionados con descuentos al impuesto de renta, y que fueron modificados con los artículos 96 y 97 de la Ley 1607).

Al valor liquidado por el impuesto CREE se le restarán las autorretenciones que el ente jurídico se haya practicado durante el año (en la declaración del 2013 también se restarán las retenciones que sus clientes les practicaron entre mayo y agosto; ver renglón 44 del formulario 140). Además, sobre el impuesto CREE no se tendrán que calcular "anticipos al impuesto CREE del año siguiente".

2.6. ¿Cómo se presentará y qué sucederá si arroja saldos a favor o si no se cancela cuando arroje saldos a pagar?

Cuando la declaración anual presentada en el formulario 140 arroje "valor a pagar", en ese caso se tendrá que presentar con pago total para poder darla por "presentada" (ver artículo 27 de la Ley y el artículo 21 del Decreto 2972 que autorizó a que el total del saldo a pagar se hiciera hasta en 2 cuotas que deben cancelarse oportunamente para que la declaración se tome como "presentada". A su presentación le aplicarán las mismas sanciones (extemporaneidad, no presentación, inexactitud, y demás) que se aplican en el impuesto de renta (ver artículo 26 de la Ley).

Se entiende que llevará firma de "Contador" o "Revisor Fiscal" si estas firmas están en la declaración de renta. Que también quedaría en firme a los 2 años como la declaración de Renta. Si se deja de hacer la presentación y el pago, no se dijo que genere "responsabilidad penal" (lo que sí sucede con el IVA y las retenciones en la fuente; ver artículo 402 del Código Penal). Además, si arroja "saldo a favor", se podría solicitar en devolución o compensación a la DIAN, o arrastrarlo al periodo siguiente (ver artículos 7 a 10 del Decreto 2701 de noviembre de 2013).

Capítulo 3

Comparativo de las partidas con que se depura el Impuesto de Renta y Complementarios y el Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE

Este ejercicio pretende ilustrar de forma básica cuáles serán los efectos que se tendrá en la tributación de las sociedades personas jurídicas contribuyentes de renta del régimen ordinario cuando tengan que responder, a partir del año gravable 2013, tanto por el Impuesto de Renta y Ganancia Ocasional (con las nuevas tarifas reducidas), como por el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) establecido con los artículos 20 a 37 de la Ley 1607 y cuya depuración se reglamento con el Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013 (modificado con el artículo 6 del Decreto 3048 de diciembre 27 de 2013).

1. Este ejercicio se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tendrá acceso con las instrucciones que se le darán en la primera página de este libro.

En el ejercicio[1] se busca hacer un llamado especial de atención al efecto que tendrá el hecho de que a partir del 2013 los entes jurídicos sujetos al CREE se puedan ahorrar el valor de los aportes a SENA, ICBF y EPS, pues justamente la existencia del nuevo impuesto CREE se estableció para compensar esta exoneración que se les otorgó sobre dichos aportes.

En el ejercicio se podrán apreciar también de forma comparativa las principales partidas con que se depura la utilidad o pérdida contable hasta llevarla a la base gravable con que se definirá cada uno de los dos impuestos, con lo cual se podrá observar que no todas las partidas juegan por igual en la depuración de cada impuesto. En dicha depuración hemos resaltado en color amarillo las celdas donde se producirán los cambios más importantes al comparar lo que sucedía hasta el 2012 y lo que sucederá a partir del 2013 y siguientes.

Igualmente, en el cuadro comparativo se podrá apreciar lo que sería el cálculo del monto máximo de utilidades contables después de impuestos, que se pueden distribuir como no gravados a los socios pues dicho cálculo, contenido en el artículo 49 del E.T., también fue modificado con el artículo 92 de la Ley 1607.

Conceptos	Escenarios							Ver comentario (**) al final
	Si todo hubiera seguido igual como hasta el 2012			Existiendo el impuesto a la renta y de ganancia ocasional con sus nuevas tarifas, más el impuesto sobre la renta para la equidad (cálculos para los años gravables 2013 en adelante)				
	%	Parciales (Bases para el impuesto de renta)	Totales	%	Parciales (Bases para el impuesto de renta y ganancia ocasional)	Parciales (Bases para el impuesto CREE)	Totales	
1. Depuración del resultado contable para llevarlo hasta el resultado fiscal y obtener el valor de los respectivos impuestos								
Ingresos			1.000				1.000	
Costos y gastos			(700)				(700)	
Gasto por Aportes a Sena, ICBF y EPS sobre salarios inferiores a 10 SMMLV			(50)				0	(a)
Utilidad (o pérdida) contable antes de impto.			250				300	
Cálculo de los impuestos								
Utilidad (o pérdida) contable antes de impuestos		250			300	300		
Menos: Utilidad venta de activo fijo poseído por más de dos años, la cual se tratará como "ganancia ocasional"		(10)			(10)	(10)		
Menos: Ingresos que solo son contables pero no son fiscales (ejemplo, ingreso por aplicación método de participación patrimonial)		(8)			(8)	(8)		
Menos: Ingresos no gravados		(20)			(20)	(10)		(b)
Menos: Mayor gasto depreciación fiscal por depreciación con sistema reducción saldos		(15)			(15)	(15)		
Menos: Mayor valor de otras deducciones fiscales especiales		(12)			(12)	0		(c)
Más: Gastos contables que no son deducibles fiscalmente		48			48	48		
Renta líquida (o pérdida líquida)		**233**			**283**	**305**		
Menos: Compensaciones		(10)			(10)	0		(d)
Renta líquida compensada		**223**			**273**	**305**		
Renta presuntiva		100			100	100		
Rentas exentas		(30)			(30)	0		(e)
Renta líquida gravable		**193**			**243**	**305**		
Impuesto de renta	**33%**	64		**25%**	61			
Impuesto CREE				**9%**		27		

Conceptos	Escenarios							Ver comentario (**) al final
	Si todo hubiera seguido igual como hasta el 2012			Existiendo el impuesto a la renta y de ganancia ocasional con sus nuevas tarifas, más el impuesto sobre la renta para la equidad (cálculos para los años gravables 2013 en adelante)				
	%	Parciales (Bases para el impuesto de renta)	Totales	%	Parciales (Bases para el impuesto de renta y ganancia ocasional)	Parciales (Bases para el impuesto CREE)	Totales	
Menos: Descuentos del impuesto		(5)			(5)	No aplican		(f)
Impuesto neto de Renta y del CREE		**59**			**56**	**27**		
Menos: Valor que se registrará en el activo contable como "impuesto diferido débito" sobre diferencias temporales (la diferencia la formó un gasto impuesto predial que solo estaba causado, de 12 millones)		(4)			(3)	(1)		
Mas: Valor que se registrará en el pasivo contable como "impuesto diferido crédito" sobre diferencias temporales (la diferencia la formó el mayor gasto depreciación fiscal de 15 millones por usar sistema de reducción de saldos)		5			4	1		
Subtotal del gasto contable por impuestos de Renta y CREE del ejercicio		**60**			**57**	**27**		
Ganancia ocasional por loterías, rifas y similares		0			0	No aplican		(g)
Otras Ganancias ocasionales (la utilidad en venta de activo fijo poseído por más de dos años)		10			10	No aplican		(g)
Ganancia ocasional por saneamiento patrimonial del artículo 163 de la Ley 1607		0			0	No aplican		(g)
Menos: Ganancia ocasional no gravada		(0)			(0)	No aplican		
Ganancia ocasional gravada		10			10			
Impuesto de ganancia ocasional sobre loterías, rifas y similares	20%	0		20%	0			
Impuesto de ganancia ocasional sobre las demás ganancias ocasionales gravadas	33%	3		10%	1	0		(g)
Total impuestos que afectarán la utilidad (o pérdida) contable			(63)				(85)	
Utilidad (o pérdida) contable después de impuestos			**187**				**215**	
2. Pago a la DIAN de los respectivos Impuestos								
Impuesto neto de renta		59			56			(h)
Impuesto del CREE		0				27		
Impuesto de ganancia ocasional		3			1			
Más: Anticipo al impuesto de Renta del año siguiente		15			14			(h)
Mas: Anticipo al impuesto CREE del año siguiente		0				No se calcula		
Menos: Retenciones y/o autorretenciones de Renta		(10)			(10)			
Menos: Retenciones y/o autorretenciones del CREE		0				(3)		
Saldo a pagar (o a favor)		**67**			**61**	**24**	**85**	
3. Cálculo de utilidad contable no gravada en cabeza de socios								
Renta líquida Gravable		193			243			
Menos: Impuesto básico de renta		(64)			(61)			
Mas: Descuento del impuesto de renta por impuestos que los dividendos ganados en el exterior ya habían pagado en el exterior		No se tomaba en cuenta			5			
Más: Ganancia ocasional gravable		10			10			
Menos: Impuesto de ganancia ocasional		(3)			(1)			

Conceptos	Escenarios							Ver comentario (*.*) al final
	Si todo hubiera seguido igual como hasta el 2012			Existiendo el impuesto a la renta y de ganancia ocasional con sus nuevas tarifas, más el impuesto sobre la renta para la equidad (cálculos para los años gravables 2013 en adelante)				
	%	Parciales (Bases para el impuesto de renta)	Totales	%	Parciales (Bases para el impuesto de renta y ganancia ocasional)	Parciales (Bases para el impuesto CREE)	Totales	
Más: Deducciones especiales fiscales que se pueden tener en cuenta en este cálculo								
a) La deducción por inversión en activos fijos productivos (artículo 158-3)		0			0			
b) La deducción por inversión o donación en investigación tecnológica (artículo 158-1)		12			12			
Monto máximo que se podrá tratar como utilidad contable no gravada en cabeza de socios		148			208			
Distribución de la utilidad contable								
Parte que pasará no gravada		148			208			
Parte que pasará gravada		39			7			
Total distribuible a socios		187			215			
Valor del monto no gravado que no se aprovechó en este ejercicio y que se controlará en cuentas de orden para afectar los cálculos de otros ejercicios siguientes o pasados		0			0			

Notas:

(a) Estos valores ya no estarán entre los gastos de los años 2013 y siguientes. Se aclara, que en el caso particular del 2013, es obvio que en las nóminas de enero hasta abril de 2013, antes de que se estableciera la retención del CREE con el Decreto 862 de abril de 2013, sí se pagaron aportes al SENA e ICBF, y que también, a lo largo de todas las nóminas del 2013, se pagaron los aportes a EPS pues el desmonte solo empezará en enero de 2014. Por tanto, es claro que en el ejercicio 2013 se puede deducir en ambos impuestos (Renta y CREE) lo que se haya alcanzado a pagar por aportes a SENA, ICBF y EPS. Sin embargo, como la intención del ejercicio es ilustrar el gran efecto que tendrá en las bases de los dos impuestos, el hecho de que ya no se tengan que pagar ni los aportes al SENA, ni al ICBF, ni a la EPS (y poder contrastar con lo que pasaba hasta el 2012), es por eso que se dejo esta casilla en cero. Es decir, sería en el año 2014 y siguientes cuando realmente esta casilla sí quedará en ceros.

(b) En la base del CREE no se aceptan todos los "ingresos no gravados" sino solo algunos. Suponga que los otros 10 son por "agro ingreso seguro" (artículo 57-1).

(c) En la base del CREE no se aceptan todas las deducciones especiales fiscales. Suponga que esta deducción era por donaciones a investigación tecnológica (artículo 158-1 del E.T).

(d) En el CREE no se aceptan "compensaciones" de ningún tipo (ni siquiera por "pérdidas de ejercicios anteriores" que fueron las utilizadas en este caso para el impuesto de renta).

(e) En el CREE no se aceptan todas las rentas exentas. Suponga que era por "empresa con beneficios Ley Quimbaya" (Ley 608 de 2000). Además, aunque en el impuesto de renta se diga que las rentas exentas se restan al mayor valor entre "la Renta líquida compensada" o "la Renta presuntiva", en todo caso, en el impuesto CREE, las

rentas exentas que se puedan restar siempre lo harían al valor de la "Renta líquida" pero no se le podrán restar a la "Renta presuntiva" (o "base mínima") de forma que se cumpla que siempre la base mínima en el CREE sea justamente la "Renta Presuntiva" (ver el formulario 140).

(f) Al CREE no se le puede afectar con ningún "descuento" (ni siquiera con el de los impuestos pagados en el exterior sobre las rentas obtenidas en el exterior que fue el utilizado en este caso para el impuesto de renta).

(g) Las "Ganancias Ocasionales" nunca originarán impuesto CREE.

(h) Si en el nuevo escenario el "impuesto Neto de Renta" se reduce en comparación con lo que se calculaba hasta el 2012 (pues pasó de 59 a 56), por tal razón se tiene que prever que el "anticipo al impuesto de renta del año siguiente" también se verá disminuido.

Conclusiones:

1. En el ejercicio anterior se demuestra que si la empresa se ahorrará el supuesto de 50 millones que venía pagando de aportes de SENA, ICBF y EPS sobre los salarios de trabajadores que cada mes devenguen valores inferiores a 10 salarios mínimos, esto se traduce finalmente en un una utilidad contable después de impuestos que se eleva de $187 a $216. Y aunque el CREE tenga una depuración especial que no acepta todas las partidas que sí se aceptan en el impuesto normal de renta y con ello el valor final a pagar por los dos impuestos a la DIAN (la parte que es gasto sin incluir anticipos al impuesto del año siguiente los cuales se terminan recuperando) se elevó de $52 a $71 (se elevó en 19 millones), en todo caso fue más lo que se había ahorrado en aportes (50 millones), razón por la cual se concluye que la aplicación del CREE sí traerá ahorros finales a las empresas que venían teniendo trabajadores y las que los sigan teniendo.

2. Si el ejercicio anterior lo hubiéramos hecho en una sociedad que hasta el 2012 no tenía nóminas y que en el 2013 y siguientes tampoco las tendrá, no se sentirá ningún cambio en sus utilidades contables después de impuestos (pues no se va a ahorrar ningún tipo de "aportes parafiscales") y en su tributación a la DIAN quizás lo único que observará de cambio es que en los años 2013 a 2015 su impuesto de renta se le elevó del 33% al 34% (25% en renta sumado con 9% de CREE). Pero incluso, si el impuesto normal de renta se rebaja del 33% al 25%, esto hará bajar también el "anticipo al impuesto de renta" del año siguiente y la afectada sería la DIAN en sus recaudos.

Capítulo 4

Beneficios en el impuesto de renta para las pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010

Los beneficios de esta ley han sido reglamentados hasta ahora con los Decretos 545 de febrero de 2011, 4910 de diciembre 26 de 2011 (del cual una parte importante fue declarada nula por el Consejo de Estado en mayo de 2013) y el 489 de marzo 14 de 2013.

Este tema ha sido objeto de múltiples doctrinas aclaratorias por parte de la DIAN, organismo que incluso en octubre de 2013 diseñó una base de datos pública para consultar quiénes son los verdaderos beneficiarios de esta ley por llevar oportunamente a la DIAN los documentos que les exige el Decreto 4910 de 2011.

A partir del 2013, solo la pequeña empresa de persona jurídica (sociedad) tendrá que enfrentar adicionalmente la tarea de liquidar el CREE, en el cual no tienen ningún tipo de beneficio tributario especial.

De acuerdo con lo indicado en los artículos 2, 4, 5, 6, 7, 45, 48 y 65 de la Ley 1429 de diciembre 29 de 2010, las nuevas pequeñas empresas de persona natural o jurídica, que involucren actividades mercantiles (ver Concepto DIAN 36397 de junio de 2012) que se formalicen o constituyan después de la vigencia de dicha Ley, podrán gozar hasta por los primeros diez años (según el departamento de Colombia en que se instalen) de importantes beneficios tributarios.

Varios de estos beneficios, también se otorgan a las antiguas pequeñas empresas existentes antes de la expedición de la Ley 1429, que estaban inactivas y se hayan reactivado dentro del año siguiente a la promulgación de la Ley (hasta diciembre 29 de 2011), pues en el parágrafo 4 del artículo 50 de la Ley 1429 se dispuso lo siguiente:

*"**Parágrafo 4.** Las pequeñas empresas que se encuentren inactivas, antes de la vigencia de la presente Ley, y que renueven su Matrícula Mercantil, de acuerdo con las tarifas y términos establecidos en el [este] Artículo, podrán acceder a los beneficios consagrados en los artículos 4 y 5 de la presente Ley.*

Para el efecto, deberán ponerse al día en todas sus obligaciones de carácter legal y tributario dentro de doce (12) meses siguientes contados a partir de la entrada en vigencia de la presente Ley."

La Ley 1429 ha sido reglamentada con los Decretos 545 de febrero 25 de 2011 (regula los beneficios de los artículos 5 y 7 acerca de la progresividad en el pago de parafiscales que realicen sobre los trabajadores que vinculen y en el pago de la matrícula mercantil y sus renovaciones), 4910 de diciembre 26 de 2011 (regula todos los beneficios tributarios que en materia del impuesto de renta se otorgan a las pequeñas empresas en el artículo 4 de la Ley y cuyo artículo 2 fue declarado en parte nulo por el Fallo del Consejo de Estado de mayo 23 de 2013 para el expediente 19306) y 489 de marzo 14 de 2013 (indica que las pequeñas empresas de la Ley 1429 pueden renunciar al beneficio del no pago de aportes a Cajas de Compensación a cambio de que sus trabajadores reciban los subsidios de dichas Cajas y se ratifica además lo dicho en el Decreto 4910 de 2011 en el sentido de que perderán todos los beneficios si se atrasan en las obligaciones tributarias y/o mercantiles y/o laborales).

4.1. ¿Cuáles son las pequeñas empresas beneficiadas?

La ley aclara en el artículo 2, que se considera "pequeña empresa" aquella de persona natural o jurídica, cuyo personal no exceda de 50 trabajadores, ni sus activos totales excedan de 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Los niveles de activos y de empleados, según el artículo 4 del Decreto 545 de febrero de 2011, el artículo 9 del Decreto 4910 de diciembre de 2011 y el Concepto DIAN 35976 de junio de 2012, los deben conservar permanentemente, incluso al cierre de cada mes, y no solo al momento en que inician o al cierre de cada año calendario o año fiscal por el que se tomarán los beneficios. Al respecto, hay que entender que esta cantidad de empleados es un límite máximo, pero no existe mínimo; por tanto, cuando no tengan empleados también serán objeto del beneficio. Este sería el caso en particular de las pequeñas empresas de personas naturales que cuando inician casi nunca contratan laboralmente a otra persona, pues el dueño hace todas las funciones. Pero sin la exigencia de un mínimo de empleados se beneficiarían incluso las famosas "sociedades de papel" que muchas familias, especialmente ricas, constituyen como una manera de hacer una "sucesión en vida" del papá o de la mamá, las cuales, por ser sociedades creadas solo para evitar futuros procesos de sucesiones ilíquidas con impuestos de ganancias ocasionales que eran altos para sus herederos hasta antes de la Ley 1607, nunca contrataban laboralmente a nadie. Además, en relación con el total de activos, al decir la norma que al cierre de cada mes no deben exceder de 5.000 salarios mínimos

mensuales vigentes, hay que entender que este tope se examina valuando los activos con el criterio contable y no con el fiscal con que los llevarían a su declaración de renta[1], pues con ella se demostraba qué parte de las rentas o utilidades fiscales se habían obtenido con la actividad operacional de la pequeña empresa (sobre ella tomarse los beneficios de tributar en el impuesto de renta con tarifa reducida progresiva) y qué parte se había obtenido con otras actividades no operacionales (sobre ella no se podían tomar los beneficios). A raíz del fallo del Consejo de Estado de mayo de 2013, que declaró nulos algunos apartes del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, ninguna pequeña empresa (sea de persona natural o jurídica) debe hacer la discriminación de sus rentas, dado que se tomarán el beneficio de tributar con tarifa reducida progresiva tanto sobre sus rentas ordinarias (sean operacionales o no operacionales) como sobre sus ganancias ocasionales. En todo caso, la necesidad de llevar contabilidad se mantiene para demostrar en cualquier momento que se conservan permanentemente dentro del nivel de activos contables totales permitidos y que han conservado al día sus obligaciones laborales, tributarias y mercantiles.

1. Recordemos que habrán muchas pequeñas empresas de persona natural que al final del año no declararía renta y por tanto solo se mirarían los topes de sus activos en su contabilidad, que en todos los casos, aun cuando pertenezca al régimen simplificado del IVA, era muy necesaria hasta el ejercicio 2012 antes del Fallo del Consejo de Estado en mayo de 2013 para algunos apartes del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011.

Es importante aclarar, que si la pequeña empresa es de persona natural, para gozar de los beneficios debe tratarse siempre de aquellas obligadas a inscribirse en Cámara de Comercio, como lo exige el artículo 1 del Decreto 4910 (deja por fuera de los beneficios a las pequeñas empresas de personas naturales que no realizan actividades mercantiles y que por tanto no están "obligadas" a inscribirse; ver Concepto DIAN 36397 de junio de 2012). En tal caso, la contabilidad que han de llevar debe reflejar todos sus activos personales y no solo los vinculados al negocio, pues las personas naturales comerciantes responden ante terceros con todo su patrimonio (ver Concepto 010 de marzo de 2006 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública).

Por esta razón, para no comprometer comercialmente todo el patrimonio personal, algunos prefieren inscribir las pequeñas empresas bajo alguna de las modalidades de personas jurídicas permitidas en la norma vigente (la más popular es la SAS de la Ley 1258 de 2008), de esta forma, cuando la persona jurídica se quiebre, los acreedores solo podrán perseguir, en el patrimonio personal de los dueños, hasta un monto igual al valor de lo que dijeron que aportaban a la persona jurídica. La desventaja de constituir la pequeña empresa bajo la figura de una sociedad es que a diferencia de las personas naturales, a partir del ejercicio 2013 quedaron sujetas al nuevo impuesto sobre la Renta para la Equidad (llamado CREE - Contribución Empresarial para la Equidad) establecido en los artículos 20 al 37 de la Ley 1607 y regulado con el Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013 (el cual aplica hasta para las sociedades de la Ley 1429 de 2010; ver Concepto DIAN de noviembre de 2013), y ello implica pagar una tarifa del 8% (9% para los años gravables 2013 a 2015) sobre una renta líquida fiscal que se calcula de forma casi igual a la del impuesto de renta. En consecuencia, el impuesto CREE no le aplica a ningún tipo de persona natural, sea que tenga o no pequeñas empresas acogidas a la Ley 1429.

Además, como los beneficios se otorgan en forma principal a las nuevas pequeñas empresas que se constituyan después de la Ley 1429, por tal razón, el artículo 2 de la Ley establece como fecha de inicio de la actividad formal, la fecha de inscripción en Cámara de Comercio, la cual debe ser posterior a diciembre 29 de 2010.

Incluso, en el Concepto 055883 de septiembre 4 de 2012, la DIAN aclaró que las simples sucursales de sociedades extranjeras no pueden usar los beneficios de pequeñas empresas de la Ley 1429.

En el caso de las pequeñas empresas preexistentes a la Ley 1429, solo permiten tomar los beneficios a las que estuvieran inactivas (es decir, con mucho tiempo sin renovar su matrícula y sin presentar sus declaraciones tributarias y legales), las cuales

también deben tener en todo momento (desde antes de la Ley 1429) el nivel de activos y de empleados antes comentados (ver artículo 1 literal b del Decreto 4910), siempre y cuando se hayan alcanzado a reactivar antes de diciembre 29 de 2011. Recuerde que el artículo 50 de la Ley 1429 advertía que si una persona natural comerciante registrada en Cámara no aprovechaba hasta diciembre 29 de 2011 para ponerse al día con el registro mercantil, le cancelarían automáticamente su matrícula, y si era sociedad la declararían en disolución y liquidación.

Por tanto, para evitar que las pequeñas empresas existentes antes de la Ley, que estaban activas, y que cumplían con todo, hagan trampa y se liquiden para reaparecer como supuestas "nuevas empresas", los artículos 48 y 49 de la Ley expresan lo siguiente:

*"**Artículo 48. Prohibición para acceder a los beneficios de esta ley.** No podrán acceder a los beneficios contemplados en los artículos 4, 5 y 7 de esta ley las pequeñas empresas constituidas con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley, en las cuales el objeto social, la nómina, el o los establecimientos de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conformen su unidad de explotación económica, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada, escindida o inactiva con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley. Las pequeñas empresas que se hayan acogido al beneficio y permanezcan inactivas serán reportadas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para los fines pertinentes.*

***Parágrafo.** La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) le hará especial seguimiento al mandato contemplado en el presente artículo.*

***Artículo 49. Sanciones por el suministro de información falsa.** Quienes suministren información falsa con el propósito de obtener los beneficios previstos en los artículos 4, 5, 7, 9, 10, 11 y 13 de la presente ley deberán pagar el valor de las reducciones de las obligaciones tributarias obtenidas, y además una sanción correspondiente al doscientos por ciento (200%) del valor de tales beneficios, sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar."*

Esto posteriormente fue ratificado en el artículo 6 del Decreto 545 de febrero de 2011 y en los artículos 5, 8, 15 y 17 del Decreto 4910 de diciembre de 2011 e igualmente por los artículos 12 a 14 del Decreto 489 de marzo de 2013 (ver también el Concepto DIAN 048992 de agosto 20 de 2012).

Al respecto, debe destacarse que la norma superior y su reglamentación hablan de que las pequeñas empresas que luego de iniciar con su inscripción o reactivación del registro mercantil caigan en "inactividad" (entendida como que no vuelvan a renovar su matrícula o dejen de presentar y pagar sus obligaciones fiscales y laborales; ver artículo 8 de la ley), serán reportadas a la DIAN y en ese momento, según indica el inciso segundo del artículo 5 del Decreto 4910, la DIAN les solicitaría el reintegro de los beneficios obtenidos. De acuerdo con lo anterior, les queda "prohibido" caer en "inactividad" al menos por los años en que disfrutarán de los beneficios (los primeros cinco o diez, según el departamento donde se instalen).

Para vigilar muy bien a las pequeñas empresas que empiecen a acogerse a los beneficios de progresividad en el impuesto de renta, los artículos 8 y 15 del Decreto 4910 indican que las Cámaras de Comercio le empezarán a pasar a la DIAN los reportes especiales sobre las nuevas pequeñas empresas que se matriculen, refiriendo que son "pequeñas empresas beneficiarias de la Ley 1429", y con esto, más los documentos especiales que cada pequeña empresa deberá entregar directamente a la DIAN en el año en que se constituya y en los primeros meses siguientes a cada uno de los años en que se tomen los beneficios, la DIAN les hará programas especiales de fiscalización.

Tales programas empezaron justamente en octubre de 2013, cuando la DIAN lanzó el servicio virtual denominado "Consulta beneficiarios Ley 1429"[2] de forma que las pequeñas empresas que no figuren en la base de datos especial diseñada por la DIAN, a causa de que no llevaron a la DIAN en forma oportuna ni los documentos que les exige el artículo 6 del Decreto 4910 de 2011 en el año en que nace la pequeña empresa, ni los del artículo 7 del mismo Decreto, al cierre de cada uno de los primeros cinco o diez años de existencia, no podrán presentar la declaración de renta en el formulario 110 con los beneficios que les concede la Ley 1429. Entre los años 2011 y 2012 se intentó controlar este fenómeno con la simple pregunta que aparecía en pantalla al cargar el formulario 110: "¿Se acogió usted a los beneficios de la Ley 1429? (Sí/No)"; la respuesta podía ser falsa y no había una base de datos que controlara su veracidad, razón por la cual muchos se tomaron los beneficios sin tener en realidad derecho a ellos[3].

Para finalizar, recordemos que los beneficios de los artículos 5 y 7 de la Ley 1429, referentes a progresividad en el pago de parafiscales que realicen las pequeñas empresas sobre los trabajadores que vinculen o en el pago de la matrícula mercantil y sus renovaciones, solo se otorgan a las pequeñas empresas inactivas y que se reactivaron antes de diciembre 29 de 2011 y a las nuevas que se constituyan antes de diciembre 31 de 2014 (ver parágrafo 1 del artículo 65 de la Ley 1429).

En cambio, los demás beneficios de la Ley 1429 para las pequeñas empresas y hasta el beneficio de descuento del impuesto de renta con los parafiscales y seguridad social cancelados sobre los nuevos puestos de trabajo brindados a las personas especiales mencionadas en los artículos 9 a 13 de la Ley, no tienen límite en el tiempo para acceder a ellos, y por tanto pueden utilizarlos incluso las nuevas pequeñas empresas que surjan después de diciembre 31 de 2014, o los empleadores que brinden los nuevos puestos de trabajo después del 2014.

En consecuencia, el mejor momento para constituir las pequeñas empresas y disfrutar de los beneficios de la Ley 1429 será hasta antes de diciembre 31 de 2014[4].

Interesante destacar que en una investigación hecha por el diario La República en noviembre de 2012[5], se indicó que es mayor la cantidad de nuevas pequeñas empresas de personas naturales que se registran a diario en las Cámaras de Comercio del país (77%) que de personas jurídicas (23%). Y en el informe de Confecámaras de agosto de 2012[6], se señaló que desde la vigencia de la Ley 1429 y hasta el 31 de julio de 2012 ya se contaban 373.302 empresas registradas en Cámaras de Comercio en todo el país acogidas a los beneficios de dicha Ley[7].

4.2. Beneficios tributarios en materia del impuesto de renta (pero sin beneficios en el CREE)

El artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 y el artículo 4 del Decreto 4910 de 2011, son claros en establecer que la pequeña empresa, sea de persona natural o de persona jurídica, disfruta solamente en el impuesto de renta pero no en el CREE, de tres beneficios importantes.

El primero consiste en pagar el impuesto de renta y hasta el de ganancia ocasional (ver Fallo del Consejo de Estado de mayo de 2013, expediente 19306) con tarifas reducidas que irán aumentando progresivamente en los primeros cinco o diez años fiscales, según los departamentos donde estén funcionando (diez años para las que se instalen en Amazonas, Guainía y Vaupés, y cinco años en cualquier otro departamento de Colombia). Este beneficio se lo podrán tomar en el 2013 sobre todo tipo de renta ordinaria (operacional y no operacional) y sobre todo tipo de ganancia

2. Ver el enlace: https://muisca.dian.gov.co/WebCREE/DefConsBeneficiarioLey1429.faces

3. A la fecha en que se hace este libro, la DIAN no ha habilitado en la plataforma MUISCA la posibilidad de empezar a presentar el formulario 110 (pese a que los artículos 11, 12 y 14 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013 lo exigían para antes de marzo 1 de 2014). Seguramente esperarán que todas las "pequeñas empresas acogidas a la Ley 1429" lleven antes de marzo 31 de 2014 los documentos que les exige el artículo 7 del Decreto 4910 de 2011, y de tal forma actualizar la base de datos de beneficiarios de dicha Ley, para que solo ellos, en el momento de diligenciar su formulario 110 por el año gravable 2013, puedan liquidar su impuesto de renta y de ganancia ocasional con las tarifas reducidas progresivas.

4. Año en que termina el periodo presidencial de Juan Manuel Santos si no es reelegido, y se le acaba el tiempo para generar los nuevos puestos de trabajo que prometió en campaña, y que se pueden crear con estímulos como los de esta Ley, más los nuevos estímulos de reducción de parafiscales que introdujo para el 2013 y siguientes la Ley 1607.

5. Ver enlace http://www.larepublica.com.co/empresas/m%C3%A1s-de-34-empresas-se-registran-cada-hora-en-c%C3%A1maras-de-comercio_25239

6. Ver enlace http://www.confecamaras.org.co/phocadownload/InformesGestion/informe_de_gestion_2011_2012.pdf)

7. A la fecha en que se hace este libro, no se ha publicado en el portal de Confecámaras el informe de gestión del periodo 2012-2013 para conocer cómo evolucionó este tema durante el 2013. Ver enlace http://www.confecamaras.org.co/documentos

ocasional, pues el Gobierno no aprovechó el resto del año 2013 (mayo a diciembre de 2013) para sacar un nuevo decreto que reemplazara lo que el Consejo de Estado le anuló al artículo 2 del Decreto 4910. En consecuencia, muchos abusarán de esa situación y crearán negocios con poca renta operacional y mucha renta no operacional, e incluso muchas ganancias ocasionales de todo tipo y sobre todas estas rentas ordinarias y ganancias ocasionales se tomarán el beneficio de tributar con la tarifa reducida progresiva en renta y en ganancia ocasional. Por tal razón, es muy probable que se instaure una nueva reforma tributaria que limite desde la propia ley los beneficios excesivos de la Ley 1429, mientras esto sucede, seguramente la DIAN tendrá que realizar largos procesos por "abuso tributario" en los términos de lo que ahora le permite la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, la cual con los artículos 122 a 124 agregó al E.T. los artículos 869, 869-1 y 869-2.

El segundo beneficio consiste en que no se debe practicar retenciones en la fuente a título de renta, ni de ganancia ocasional, durante la misma cantidad de años.

Y el tercero consiste en que no tendrán que calcular renta presuntiva en dicho periodo.

Además, vale advertir que las nuevas empresas que se instalen entre 2013 y 2017 en San Andrés, Providencia y Santa Catalina podrán acogerse a otras reglas de juego especiales creadas en el artículo 150 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012 y su Decreto Reglamentario 2763 de diciembre 28 de 2012, las cuales les permite tener exoneración tanto en las rentas ordinarias operacionales provenientes de solo ciertas actividades económicas mencionas en la Ley 1607, e igualmente en las ganancias ocasionales, pero solo provenientes de venta de activos fijos poseídos por más de dos años. La desventaja de las nuevas empresas de la Ley 1607 es que ellas sí sufrirán retenciones en los años del beneficio, sin embargo, la gran ventaja es que en ese mismo periodo, su renta operacional estará 100% exenta del impuesto de renta aunque no del nuevo impuesto CREE. Es decir, las que se instalen entre 2013 y 2017 en San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que vayan a llevar a cabo las actividades económicas mencionadas en el artículo 150 de la Ley 1607, tienen que escoger entre usar los beneficios de la Ley 1429 o utilizar los de la Ley 1607, pero no se pueden usar los dos al mismo tiempo.

Así mismo, pensando en los ejercicios 2013 y siguientes, se debe tener presente que las pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010, creadas hasta el 2012 o después del 2012, si son de persona jurídica (sociedades) podrán seguir disfrutando de las reducciones de tarifa del impuesto de renta, pero no quedaron exoneradas de pagar el 8% del nuevo impuesto CREE (el cual solo entre el 2013 y el 2015 se liquidará con el 9%), tal como fue establecido con los artículos 20 al 37 de la Ley 1607 y reglamentado con el Decreto 2701 de noviembre de 2013 (ver el Concepto DIAN 75751 de noviembre de 2013). Las únicas pequeñas empresas de la Ley 1429 que se salvarían del impuesto CREE serían las de persona natural, pues el CREE no se cobrará a ningún tipo de persona natural, sino a las sociedades contribuyentes declarantes de renta, nacionales o extranjeras, con establecimientos permanentes en Colombia[8].

Por tanto, el artículo 4 de la Ley 1429 y el Decreto 4910 de diciembre de 2011, en su aplicación para el 2013, les indica a estas pequeñas empresas que los beneficios que se tomarán solo en el impuesto de renta y ganancia ocasional operarán de la siguiente forma:

1. En primer lugar, se aclara que los beneficios solo podrán ser tomados por las pequeñas empresas, de persona natural o persona jurídica, que están obligadas a inscribirse en la Cámara de Comercio y a llevar siempre contabilidad (ver artículo

8. Ver Capítulo 2 de esta publicación.

9. Ver ejercicio en el punto 4.3 ¿Cómo calcularán las pequeñas empresas personas jurídicas su impuesto de renta año gravable 2013 en el formulario 110?

1 del Decreto 4910 y los Conceptos DIAN 35975 y 36397 de junio de 2012). Lo anterior sirve para aclarar que si una pequeña empresa de persona natural realiza actividades que no son mercantiles (por ejemplo actividades agrícolas o actividades de profesionales independientes), como no están obligadas a inscribirse en Cámaras de Comercio ni llevar contabilidad, no podrán acogerse a los beneficios de la Ley. Recuerde además que si una persona natural se inscribe en Cámara de Comercio porque desarrollará actividades mercantiles, en la contabilidad se deben reflejar todos sus activos y no solo los que usará en el negocio (ver Concepto 010 de marzo de 2006 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública).

2. La obligación de llevar contabilidad sirvió hasta el 2012 para que se llevarán cuentas separadas en las cuales se distinguían los ingresos propios de la actividad mercantil operacional para la cual se estableció la pequeña empresa (junto con los respectivos costos y gastos), y con ello establecer que solo la renta o utilidad obtenida de esa actividad operacional tuvo el beneficio de pagar una tarifa de renta reducida, pues las demás rentas obtenidas en el mismo año fiscal que no son por la explotación de la actividad de la pequeña empresa (por ejemplo, por vender activos fijos poseídos menos de dos años, o por recibir indemnizaciones, etc.) no tenían el beneficio. Esta fue la regla que estuvo vigente en el artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, hasta que el Consejo de Estado en mayo de 2013 (expediente 19306) la cambió y declaró nulos varios de sus apartes. Ahora, en su aplicación a diciembre 31 de 2013, en la norma se lee:

Artículo 2. Rentas respecto de las cuales procede el beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios.<Las partes tachadas fueron declaradas nulas con el fallo del Consejo de Estado de mayo 23 de 2013 expediente 19306> *Las rentas objeto del beneficio a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, son ~~exclusivamente~~ las rentas relativas a los ingresos ~~operaciones u ordinarios~~ que perciban los contribuyentes a que se refieren los literales a) y b) del artículo anterior, ~~provenientes del desarrollo de la actividad mercantil~~, que se perciban a partir del año gravable en que se realice la inscripción en el Registro Mercantil en la correspondiente Cámara de Comercio.*

~~Las rentas relativas a ingresos de origen distinto a los mencionados en el inciso anterior, no gozan del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere este artículo. Para el efecto, en todos los casos deberán llevar contabilidad, y en ella, cuentas separadas en las que se identifiquen los costos y gastos asociados a los ingresos y rentas objeto del beneficio, como de los ingresos que tengan origen distinto al desarrollo de la actividad económica mercantil y de sus respectivos costos y gastos. Los costos y gastos comunes, se prorratearán.~~

En el caso de Pequeñas Empresas Preexistentes el beneficio de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios a que se refiere el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 operará respecto de las rentas relativas a los ingresos ~~provenientes del desarrollo de la actividad mercantil~~ que perciban a partir del año gravable en el que se cumplan los requisitos a que se refiere el literal b) del artículo anterior."

En consecuencia, con la nueva versión de la norma al cierre del 2013 y a causa de que el Gobierno no emitió una nueva que reviviera lo que le anularon al Decreto 4910, toda pequeña empresa se beneficiará de tributar con tarifa reducida progresiva en su impuesto de renta sobre todas sus rentas ordinarias, sean operacionales o no, y también tributar con tarifa reducida progresiva del impuesto de ganancia ocasional sobre todo tipo de ganancia ocasional, lo cual quizás no era el propósito de la Ley 1429[9].

3. Cada pequeña empresa, en el año en que inició sus operaciones y antes de diciembre 31 del mismo año, tuvo que decidir si usaría o no los beneficios de la Ley 1429, lo cual se demostraba entregando en la DIAN una serie de documentos especiales

mencionados en el artículo 6 del Decreto 4910, entre ellos una certificación bajo la gravedad de juramento en la que se indicaba su intención de acogerse al beneficio del artículo 4 de la Ley 1429, y detallando "la actividad económica principal a la que se dedica". Esto implica que si se constituye, por ejemplo, una S.A.S, la empresa no podrá afirmar que su objeto social es "cualquier actividad lícita" (como lo permite la Ley 1258 de 2008). Si la documentación no se entrega en la DIAN en el plazo estipulado, se entenderá que la pequeña empresa no quiere usar los beneficios de la Ley 1429 y ya no podrá tomar luego la decisión.

4. Para otorgar el beneficio de pagar el impuesto de renta con tarifas reducidas progresivas, el artículo 7 del Decreto 4910 indica que antes del 30 de marzo siguiente a la finalización de cada respectivo año fiscal por el cual pretenden tomarse el beneficio, las pequeñas empresas deberán entregar en la DIAN otra serie de documentos especiales, entre ellos la prueba de renovación de su matrícula mercantil y de que al cierre del año fiscal seguían sin exceder los 50 trabajadores, ni los 5.000 salarios mínimos de activos totales (valuados con criterio contable). Esto aclara el vacío que se formó en el estudio de la Ley cuando se entendía que solo al comienzo de la pequeña empresa tenía que cumplir los niveles de trabajadores y de activos, y que más adelante no importaba si se excedían los topes, ya que se seguiría beneficiando.

5. Si en algún momento llegan a exceder los topes de trabajadores o de activos, o no renuevan su matrícula mercantil, o no pagan los aportes a seguridad social y parafiscales de sus empleados, o no pagan las declaraciones tributarias de impuestos nacionales y territoriales, el artículo 9 del Decreto 4910 establece que no podrán seguir utilizando los beneficios tributarios de la Ley 1429[10].

6. Para que a las pequeñas empresas no se les hayan practicado retenciones de renta ni de ganancia ocasional, debieron entregar a sus clientes agentes de retención una certificación bajo la gravedad de juramento, lo que implica cárcel de hasta doce años en caso de incluir falsedades (ver artículo 442 del Código Penal), en la cual indicaban que contaban con la calidad de beneficiarios de la Ley 1429 de 2010 porque habían cumplido los requisitos exigidos en la Ley y los reglamentos, y anexando certificado de la Cámara de Comercio en el que constara la fecha de inicio de la actividad económica empresarial (fecha de inscripción en el Registro Mercantil) o su renovación y/o certificado en el que constara la fecha de inscripción en el RUT (ver artículo 4 del Decreto 4910[11]).

7. Si la pequeña empresa es de persona jurídica, la distribución de dividendos no gravados a sus socios o accionistas se determinará conforme a las normas de los artículos 48 y 49 del E.T., el último de ellos modificado con el artículo 92 de la Ley 1607 de 2012 (ver parágrafo 4 del artículo 3 del Decreto 4910). Al respecto, el artículo 3 del Decreto 4910 aclara que la pequeña empresa calcula su impuesto de renta directamente con una tarifa reducida (según el año del beneficio), lo cual sirve para dejar claro que no tendrá que calcular el impuesto con la tarifa plena y luego usar el renglón de "descuento del impuesto de renta" para colocar el valor del cual la exonera la ley. Esto ayuda a que ni la sociedad ni sus socios, tengan que pagar el impuesto de renta, pues la fórmula de utilidades contables después de impuestos que pasan como no gravadas empieza con la renta líquida del ejercicio y se les resta el "impuesto básico de renta" (el que va antes de los descuentos). Así que cuanto más pequeño sea el "impuesto básico de renta", más alto será el monto de la utilidad contable después del impuesto, que pasará como no gravada a los socios o accionistas.

10. Ver el artículo 8 de la Ley 1429, los artículos 5, 8, 15 y 17 del Decreto 4910 de diciembre de 2011, los artículos 12 a 14 del Decreto 489 de marzo de 2013 y el Concepto DIAN 048992 de agosto 20 de 2012.

11. El cual está próximo a ser modificado según consta en el artículo 1 del "proyecto de Decreto" publicado en el portal de la DIAN desde noviembre de 2013, pero que a la fecha en que hacemos esta publicación aún no se había convertido en norma oficial. Ver el enlace: http://www.dian.gov.co/dian/13Normatividad.nsf/pages/Proyecto_decreto_reglamenta_procedimientos_aplicacion_retenciones_fuente

4.3. ¿Cómo calcularán las pequeñas empresas personas jurídicas su impuesto de renta año gravable 2013 en el formulario 110?

Teniendo en cuenta la estructura del formulario 110 diseñado por la DIAN para la declaración de renta año gravable 2013 y sabiendo que la nueva versión del artículo 2 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011, luego de ser modificado con el Fallo de mayo de 2013 del Consejo de Estado, les indica a las pequeñas empresas de la Ley 1429, que las rentas que se benefician de tributar en renta y en ganancia ocasional con tarifas reducidas progresivas, son todas sus rentas ordinarias (operacionales y no operacionales) e igualmente sus ganancias ocasionales. A continuación se plantean varias de las situaciones particulares que se pueden presentar en estas pequeñas empresas a la hora de liquidar el impuesto de renta y de ganancia ocasional por el año gravable 2013.

Partamos de comentar que las pequeñas empresas, por ejemplo las de personas jurídicas ubicadas por fuera de Amazonas, Guainía y Vaupés, tendrán el beneficio de liquidar el impuesto de renta con la siguiente combinación de tarifas:

a. **Si el 2013 corresponde al primer o segundo año de operaciones:** usarán la tarifa del 0% del impuesto de renta sobre todas las rentas ordinarias (tanto operacionales como no operacionales) e igualmente la tarifa de 0% de ganancias ocasionales sobre cualquier tipo de ganancia ocasional gravada que declaren. Con lo anterior se ahorran liquidar la tarifa del 25% en renta y del 10% en ganancia ocasional.

b. **Si el 2013 es el tercer año:** usarán la tarifa del 6,25% sobre sus rentas ordinarias (tanto operacionales como no operacionales). Esta tarifa es el producto de tomar la tarifa general del 25% y aplicarle el 25%. Adicionalmente, liquidarían el impuesto de ganancia ocasional con tarifas del 2,5% sobre ganancias ocasionales por conceptos diferentes a loterías rifas y similares (tarifa que sale de tomar la tarifa general del 10% y calcularle el 25%). Usarán también la tarifa del 5% para liquidar el impuesto de ganancia ocasional sobre ganancias provenientes de rifas, loterías y similares (tarifa que sale de tomar la tarifa general del 20% que aplica a este tipo de ganancias ocasionales y calcularle el 25%).

c. **Si el 2013 es el cuarto año:** usarían la tarifa del 12,5% sobre sus rentas ordinarias (tanto operacionales como no operacionales). Esta tarifa del 12,5% es el producto de tomar la tarifa general del 25% y aplicarle el 50%. También liquidarían el impuesto de ganancia ocasional con tarifas del 5% sobre ganancias ocasionales por conceptos diferentes a loterías, rifas y similares (tarifa que sale de tomar la tarifa general del 10% y calcularle el 50%). Usarían también la tarifa del 10% para liquidar el impuesto de ganancia ocasional sobre ganancias provenientes de rifas, loterías y similares (tarifa que sale de tomar la tarifa general del 20% que aplica a este tipo de ganancias ocasionales y calcularle el 50%).

d. **Si el 2013 es el quinto año:** usarían la tarifa del 18,75% sobre sus rentas ordinarias (tanto operacionales como no operacionales). Esta tarifa del 18,75% es el producto de tomar la tarifa general del 25% y aplicarle el 75%. También liquidarían el impuesto de ganancia ocasional con tarifas del 7,5% sobre ganancias ocasionales por conceptos diferentes a loterías, rifas y similares (tarifa que sale de tomar la tarifa general del 10% y calcularle el 75%). Usarían la tarifa del 15% para liquidar el impuesto de ganancia ocasional sobre ganancias provenientes de rifas, loterías y similares (tarifa que sale de tomar la tarifa general del 20% que aplica a este tipo de ganancias ocasionales y calcularle el 75%).

e. **Si el 2013 es el sexto o posterior año:** usarían la tarifa plena del 25% sobre sus rentas ordinarias (tanto operacionales como no operacionales) y la del 10% en las

ganancias ocasionales por conceptos diferentes a loterías, rifas y similares, y la del 20% para liquidar su impuesto de ganancia ocasional sobre ganancias provenientes de rifas, loterías y similares. En este punto recuerde lo que señala el parágrafo 4 del artículo 4 de la Ley 1429 y el parágrafo 2 del artículo 3 del Decreto 4910 de diciembre de 2011, pues si en el quinto año la pequeña empresa solo había tenido ingresos brutos de su actividad operacional inferiores a 1.000 UVT de ese mismo año, entonces en el sexto año la tarifa (para todas sus rentas) sería el 50% de las tarifas oficiales. Igualmente para el séptimo año (se observa si en el sexto año los ingresos brutos operacionales no pasaron de 1.000 UVT y calculan en el séptimo año con el 50% de las tarifas oficiales); y así sucesivamente.

Las tarifas reducidas antes mencionadas se pueden ir aplazando si justamente en los primeros años la pequeña empresa arroja pérdidas. Sin embargo, estos aplazamientos no se pueden extender más allá de los primeros cinco años de operaciones (ver el numeral 2 del artículo 4 del Decreto 4910). Es decir, solo en los primeros cinco años es cuando puede disfrutar de los beneficios de tarifas reducidas, por ello lo mejor es que desde el comienzo la pequeña empresa arroje utilidad para tener bastante ahorro en impuestos sobre esas utilidades. Además, cuando liquiden pérdidas, se enfrentarán a otros riesgos tributarios como los que mencionamos más adelante en el punto 4.4 de esta publicación.

A la fecha de edición de este libro no fue posible comprobar si en el portal de la DIAN, al momento de diligenciar el formulario 110 para año gravable 2013, se seguirá haciendo la misma pregunta inicial que se hizo con los formularios del 2011 y 2012, a saber: "¿Se acogió usted al beneficio contemplado en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010?". Se entiende que esta pregunta solo fue válida hasta el 2012, para que cada quien, en caso de responder con un "sí", liquidara manualmente su impuesto de renta, pues la DIAN no sabía cuánta parte de la renta ordinaria era operacional (con derecho a tarifa de renta reducida) y cuánta era no operacional (sin derecho a tarifa reducida). Pero en la declaración 2013, aun si se contesta con el "sí", el portal de la DIAN lo único que hará es verificar que el declarante esté en la base de datos de los verdaderos beneficiarios de la Ley 1429 (porque llevaron a tiempo los documentos del artículo 6 y 7 del Decreto 4910) y luego, según el año de operaciones de la pequeña empresa, le podría liquidar automáticamente el impuesto de renta y de ganancia ocasional.

Además, el hecho de que en el ejercicio 2013 ya no se deba hacer la discriminación que hicieron hasta el 2012 (de que solo sobre las rentas ordinarias operacionales sí tenían beneficios de tarifas reducidas pero sobre las demás rentas ordinarias ni sobre las ganancias ocasionales tenían beneficio), servirá para eliminar la complejidad que se formó hasta el 2012 cuando las rentas ordinarias operacionales arrojaban utilidad, pero las demás rentas ordinarias (las no operacionales) arrojaban pérdida, o viceversa, aun así, el neto en el formulario arrojaba una "utilidad" o "renta líquida". En tal caso, para saber qué tarifa se aplicaba a la renta líquida total neta del ejercicio, y aunque el Decreto reglamentario no lo indica, se definía con la que correspondiera a aquella renta (operacional o no operacional) que sí había producido la utilidad fiscal durante el periodo.

Ejercicio Práctico

Se ilustra a continuación lo que sucedería en la declaración de renta año gravable 2013 de una pequeña empresa acogida a los beneficios de la Ley 1429, y para la cual el año 2013 es el tercer año de beneficios. Suponga que dicha pequeña empresa hace la depuración de su renta líquida fiscal (ingresos brutos menos costos y gastos deducibles) y en sus anexos internos obtiene una renta líquida fiscal total del año por $80.000.000.

Esto le producirá el siguiente impuesto de renta:

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo contable a diciembre 31 de 2013	Ajustes para llegar a los Saldos Fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31 de 2013	Clasificación	
			DB	CR		Partidas que forman rentas ordinarias (operacionales y no operacionales)	Partidas que le formarán ganancias ocasionales
41	Ingresos Operacionales Venta de mercancías	100.000.000			100.000.000	100.000.000	
42	Ingresos no operacionales -Intereses -Venta de activo fijo poseído por más de dos años (lote)	10.000.000 20.000.000			10.000.000 20.000.000	10.000.000	20.000.000
61	Costo de Ventas -Costo de la mercancía vendida -Costo de lote vendido	(40.000.000) (8.000.000)			(40.000.000) (8.000.000)	(40.000.000)	(8.000.000)
51	Gastos operacionales de administración	(1.000.000)			(1.000.000)	(1.000.000)	
52	Gastos operacionales de ventas	(400.000)			(400.000)	(400.000)	
53	Gastos no operacionales (incluye interés mora con la DIAN por 200.000)	(300.000)		200.000	(100.000)	(100.000)	
	Utilidad y/o pérdida	**80.300.000**			**80.500.000**	**68.500.000**	**12.000.000**

Al llevar la anterior información al formulario 110, se tendría:

Ingresos brutos operacionales	42	100.000.000
Ingresos brutos no operacionales	43	0
Intereses y rendimientos financieros	44	10.000.000
Total ingresos brutos	**45**	**110.000.000**
Devoluciones	46	0
Ingresos no gravados	47	0
Total ingresos netos (45-46-47)	**48**	**110.000.000**
Costo de ventas	49	40.000.000
Otros costos	50	0
Total costos (49+50)	**51**	**40.000.000**
Gastos de administración	52	1.000.000

Otras deducciones	55	100.000
Total deducciones (suma 52 hasta 55)	**56**	**1.100.000**
Renta líquida ordinaria del ejercicio (si 47-51-56 mayor a cero)	**57**	**68.500.000**
O Pérdida líquida (**si 47-51-56 menor a cero)**	58	0
Compensaciones	59	0
Renta líquida (57-59)	**60**	**68.500.000**
Renta presuntiva *(No calculan solo en este impuesto)*	61	0
Renta exenta	62	0
Rentas gravables (por activos ocultos y/o pasivos omitidos que ahora ya fueron saneados; artículo 239-1 del E.T.)	63	0
Renta líquida gravable (al mayor valor entre 60 y 61, reste 62 y sume 63)	**64**	**68.500.000**
Ingresos que forman ganancias ocasionales	65	20.000.000
Costos de ganancias ocasionales	66	8.000.000
Ganancia ocasional gravable (65-66-67)	**68**	**12.000.000**
Impuesto sobre la renta líquida gravable (tomar el renglón 64 y aplicar la tarifa del 6,25%)	69	4.281.000
Impuesto neto de renta (69-70)	71	4.281.000
Impuesto de ganancias ocasionales (renglón 68 por 2,5%)	72	300.000
Total impuesto a cargo (71+72-73)	74	4.581.000

Nótese que en ningún momento deben usar el renglón 62 de "Rentas exentas", sino que el valor del renglón 60 pasaría igual en este caso hasta el renglón 64, pues no hay valores tampoco en el renglón 63, y sobre el valor del renglón 64 aplicarán la tarifa reducida progresiva que cada quien definiría según el año de funcionamiento en que se encuentre (6,25%). El hecho de que no usen el renglón "renta exenta", sirve para que el renglón 64 (renta líquida gravable) sea más alto, y siendo así, el cálculo de la utilidad contable después de impuestos que se puede pasar como no gravada a los socios o accionistas (que siempre parte de lo que esté en el renglón 64) dará un mayor valor beneficiándolos, recibiendo la utilidad contable después de impuestos, principalmente como no gravada en cabeza de ellos (ver artículo 49 del E.T. modificado con artículo 92 de la Ley 1607).

En la declaración anual del CREE (formulario 140), esta pequeña empresa tendría la siguiente información:

Ingresos brutos operacionales	28	110.000.000
Devoluciones	30	0
Ingresos no gravados	31	0
Total ingresos netos (28-29-30-31)	**32**	**110.000.000**
Costos	33	40.000.000
Deducciones	34	1.500.000
Rentas exentas	35	0
Base gravable ordinaria (32-33-34-35+36)	37	68.500.000
Base Gravable CREE (el mismo valor del 37)	38	68.500.000
Base mínima *(sería la misma "renta presuntiva" la cual para el formulario del CREE sí la deberán liquidar siempre; supóngase que da 90.000.000)*	39	90.000.000
Total impuesto a cargo (al mayor entre 38 y 39, aplicar el 9%)		8.100.000

De ahí que el resultado contable final después de impuestos del 2013 para esta pequeña empresa quedaría en:

Utilidad (o pérdida) contable antes de impuestos	80.300.000
Menos: Impuesto a cargo en el formulario 110	4.581.000
Menos: Impuesto a cargo en el formulario 140	8.100.000
Utilidad (o pérdida) contable después de impuestos	67.619.000

El cálculo de cuánta parte de esta utilidad contable después de impuestos sería gravable o no en cabeza de socios (artículo 49 del E.T.), sería:

a. Cálculo del monto máximo que se puede llegar a entregar como no gravado

Renta líquida gravable (renglón 64 del 110)	68.500.000
Menos: Impuesto básico de renta (renglón 69 del formulario 110)	(4.581.000)
Más: Ganancia ocasional gravable (renglón 68 del 110)	12.000.000
Menos: Impuesto de ganancia ocasional	300.000
Monto máximo de utilidad contable que se puede entregar como no gravada en cabeza de socios	75.619.000

b. Distribución de la utilidad contable después de impuestos entre socios o accionistas

Parte que pasaría como no gravada	67.619.000
Parte que pasaría como gravada	0
Total que se distribuiría	67.619.000

c. Exceso de monto máximo no gravado que no se pudo aprovechar en la distribución de las utilidades contables de impuestos de este ejercicio 2013, pero que se podrá usar en la distribución de las utilidades contables después de impuestos en los cinco años siguientes (2014 a 2018), o en los dos años anteriores (2012 o 2011).

Monto máximo que se podría entregar como utilidad contable después de impuestos no gravada a los socios	75.619.000
Utilidad contable total después de impuestos que sería entregada 100% como no gravada	67.619.000
Exceso	8.000.000

Nota: El exceso deberá quedar en cuentas de orden y controlarse cuando en los cálculos de utilidades contables después de impuestos no gravadas de los cinco años siguientes o de los dos años anteriores, se necesite usar una parte o la totalidad del mismo. El exceso, por tanto, quedaría contabilizado así:

Cuenta	Db	Cr
82. Cuentas de orden deudoras fiscales		
8201. Por excesos no aprovechados en cálculos de dividendos no gravados (artículo 49 del E.T.)		
820101. Exceso en el cálculo del año gravable 2013	8.000.000	
85. Cuentas de orden deudoras fiscales por contra		
8501. Por excesos no aprovechados en cálculos de dividendos no gravados (artículo 49 del E.T.)		
850101. Exceso en el cálculo del año gravable 2013		8.000.000

4.4. ¿Les conviene mostrar pérdidas líquidas en su declaración?

El parágrafo 5 del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 y el numeral 2 del artículo 4 del Decreto 4910 de 2011 indican que en caso de tener "pérdidas fiscales" (entendiendo que se refieren a una pérdida total en las rentas ordinarias, sean operacionales más no operacionales, y que se vería en el renglón 58 del formulario 110), pueden aplazar para el siguiente año la utilización de la tarifa reducida que hubieran podido usar en el respectivo año (sin que estos aplazamientos se puedan hacer más allá de los primeros cinco o diez años). Frente a esto, lo que debe tener presente cualquier contribuyente (incluidas obviamente las pequeñas empresas), es que las declaraciones de renta (formulario 110) donde se formen pérdidas o se hagan compensaciones de pérdidas siempre quedarán abiertas a la DIAN por cinco años, pues así lo indica expresamente el último inciso del artículo 147 del E.T. (ver Concepto DIAN 008895 de febrero 10 de 2011 con el que ratificó los anteriores Conceptos 103121 de octubre 20 de 2008 y 075186 de octubre 12 de 2010). En cambio, si en el formulario 140 (declaración del CREE) llegaran a liquidar una pérdida, dicha declaración puede quedar en firme solo dentro de los dos años siguientes, pues como en el CREE no es posible hacer posteriormente "compensaciones de pérdidas de ejercicios anteriores", a la DIAN no le preocupará el tener poco tiempo para auditar las "pérdidas" que se lleguen a declarar en el formulario del CREE.

Por tanto, cada quien decidirá si quiere declarar las pérdidas y dejar abierta la declaración de renta (formulario 110) por cinco años a cambio de ir aplazando la utilización del beneficio de la tarifa reducida, o si prefiere no formar pérdidas en su declaración de renta (autorrechazándose costos y deducciones) y evitar que la declaración quede abierta por cinco años.

Capítulo 5

Diligenciamiento de los renglones informativos 30 a 32 del formulario 110 y la sanción por inexactitud

Aunque la información de estos renglones tenga solo ese carácter, su equivocado diligenciamiento se castiga con sanción de inexactitud, es decir, con el 160% de los valores equivocadamente informados (ver artículo 647 del E.T. modificado con la Ley 1393 de julio de 2010).

Cumpliendo la exigencia del parágrafo 1 del artículo 50 de la Ley de Reforma Laboral (Ley 789 de diciembre de 2002), la DIAN, desde el año 2003 en adelante, incluye en sus formularios 110 los renglones informativos 30 a 32, con los cuales se solicita reportar el "Total de costos y gastos de nómina", los "Aportes al sistema de seguridad social" y los "Aportes al ICBF, Sena y Caja de Compensación".

El parágrafo establece lo siguiente:

*"**Parágrafo 1o.** Las autoridades de impuestos deberán disponer lo pertinente a efectos de que dentro de la declaración de renta que deba ser presentada, a partir del año 2003 se establezca un renglón que discrimine los pagos al sistema de seguridad social en salud, pensiones, riesgos profesionales y aportes al SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y Cajas de Compensación."*

Por consiguiente, como esta norma superior no le especifica a la DIAN lo que ella puede solicitar en esos renglones, la única manera de saber cómo se llenan exactamente es con lo que al efecto digan las instrucciones de la cartilla de la propia DIAN, pues ésta tiene autonomía para decir cómo se le debe informar los tres renglones.

Lo que la DIAN instruye en sus cartillas para el diligenciamiento de los renglones 30 a 32 es lo siguiente (ver las instrucciones que vienen al respaldo del formulario 110 incluido como anexo en la Resolución 0060 de febrero 20 de 2014; las instrucciones para los renglones 508 a 510 en la hoja 12 del formato 1732; y la página 65 de lo que fue la cartilla instructiva de la DIAN para el formulario 110 del año gravable 2012, pues la cartilla para el formulario del 2013 aún no la han publicado):

-"Renglón 30: Total costos y gastos de nómina: Escriba en esta casilla el valor total de los salarios, prestaciones sociales y demás pagos laborales causados en el año gravable 2013 o en la fracción del periodo a declarar, independiente de ser costo o gasto"

-Renglón 31: Aportes al sistema de seguridad social: Incluya el valor total de los aportes pagados al Sistema de Seguridad Social durante el año 2013 o en la fracción del periodo a declarar por salud y aportes a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y riesgos profesionales. Nota: No incluya el valor de los aportes al sistema de seguridad social que estén a cargo del trabajador.

-Renglón 32: Aportes al SENA, ICBF y Cajas de Compensación: Registre el valor de los aportes parafiscales pagados durante el año gravable 2013 o en la fracción del periodo a declarar, los cuales deben corresponder al valor solicitado como deducción, de conformidad con el artículo 114 del Estatuto Tributario, que exige el pago para su procedibilidad."

(Subrayados fuera del texto).

En vista de lo anterior, en el renglón 30 la mayoría de declarantes informan los pagos laborales que se causaron con los trabajadores, pero sin incluir ni lo causado ni lo pagado por aportes a seguridad social y parafiscales, pues para ello se entiende que existen los renglones 31 y 32, y porque estos aportes no se les pagan a los trabajadores sino a las entidades de la seguridad social y parafiscales.

Sin embargo, si alguien quiere hacerlo de otra forma, y en el mismo renglón 30 informa lo que causó por aportes a seguridad social y parafiscales, no habría problema, ya que es un simple renglón informativo. En todo caso, la lógica y el sentido común indican que lo mejor es reportar en el renglón 30 solo el valor de los pagos laborales causados con los trabajadores, para que luego, si la DIAN quiere hacer un cálculo global tomará lo que esté diligenciado en el renglón 30 y al aplicarle los porcentajes a la seguridad social y parafiscales le dará un valor cercano a lo que estaría reportado en los renglones 31 y 32, pues no todos los pagos laborales generan aportes a la seguridad social y parafiscales, sino solamente los que constituyan salario, y porque, adi-

cionalmente, si el declarante del formulario 110 es alguien obligado al mismo tiempo a presentar el formulario 140 (CREE), será claro que sobre la parte salarial pagada a partir de mayo de 2013 a los trabajadores que cada mes recibieran un total devengado inferior a 10 SMMLV no se volvió a tener obligación de efectuar los aportes al SENA y al ICBF (ver Decreto 862 de abril de 2013 que luego fue derogado y reemplazado por el 1828 de agosto de 2013). E incluso, si el declarante de renta en el formulario 110 es una pequeña empresa acogida a los beneficios de la Ley 1429 de 2010, en tal caso se ahorran en sus primeros años todo o una gran parte del aporte al SENA, ICBF y hasta Caja de Compensación sobre cualquier valor por salarios que le paguen a sus trabajadores (ver artículo 5 Ley 1429 de 2010 y el Decreto 545 de febrero de 2011.

Además, y como puede verse con los textos que antes subrayamos, en los renglones 31 y 32 la DIAN solicita que los valores allí reportados estén efectivamente pagados y no simplemente causados.

Esta disposición se volvió, desde el año gravable 2010 en adelante, muy importante, por cuanto hasta las declaraciones del año 2009 los renglones 31 y 32 habían sido simplemente informativos (y no había sanción por equivocarse con los datos allí reflejados). Pero la situación cambió radicalmente a raíz de la modificación que el artículo 28 de la Ley 1393 de julio de 2010 introdujo al artículo 647 del Estatuto Tributario (sanción por inexactitud) agregándole un parágrafo especial.

El artículo 647 (que es norma de procedimiento tributario y por tanto se podía aplicar a partir del mismo año gravable 2010) dispone en la actualidad lo siguiente:

*"**Artículo 647. Sanción por Inexactitud.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Parágrafo. *<Parágrafo adicionado por el artículo 28 de la Ley 1393 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el parágrafo 1o del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 sobre aportes a la seguridad social serán sancionables a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario."*

(Subrayados fuera del texto).

Como puede verse, y de acuerdo con lo indicado en el parágrafo del artículo 647 y las instrucciones de la DIAN, a partir de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del año gravable 2010, los renglones 31 y 32 solo se deben diligenciar con los valores verdaderamente pagados durante el año (entre enero 1 y diciembre 31) por concepto de aportes a seguridad social y parafiscales (sin importar de qué nóminas fuesen y sin incluir intereses de mora; ver Concepto DIAN 042747 de mayo de 2009), pues el valor efectivamente pagado durante el año es el que se podrá deducir en las declaraciones (de renta y del CREE) y es el que incluso se llevará al reporte de información exógena 2013 en el formato 1001 (ver artículo 22 y el numeral 5 del artículo 28 de la Resolución 273 de diciembre de 2013 y los conceptos 5010, 5011 y 5012 mencionados en dicha norma y los Conceptos 8241, 8242 y 8243 para el reporte del formato 1011)[1]. Si no están efectivamente pagados, y se diligencia el renglón, la DIAN aplicará la sanción por inexactitud (160% del valor incluido indebidamente en tales renglones).

1. Si en el renglón 31 de la declaración la DIAN solo solicita informar el aporte del empleador a salud y pensión sin incluir el del trabajador, téngase presente que en todo caso, en el reporte de información exógena tributaria por el año gravable 2013 (formato 1001), el reporte sí se exige, incluido el aporte del trabajador, pero el aporte de este último irá reportado en la columna de "pago no deducible" del formato 1001 (ver parágrafo 11 del artículo 22 de la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013 modificada con la Resolución 074 de marzo 6 de 2014).

Los datos contables y fiscales con los cuales se diligencian estos renglones serán luego informados en los renglones 332 a 337, 365 a 370, 396 a 400 y 509 a 510 del formato 1732 para quienes tengan que elaborarlo.

Recuerde que la intención de la Ley 1393 de julio de 2010, que modificó al artículo 647 del E.T., es justamente obligar a los empleadores a que cumplan con sus aportes a la seguridad social y parafiscales.

De otra parte, es importante destacar que el artículo 30 de la Ley 1393 de julio de 2010 también dispuso:

*"**Artículo 30.** Sin perjuicio de lo previsto para otros fines, para los efectos relacionados con los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración."*

De acuerdo con lo anterior, desde julio de 2010 en adelante, los empleadores deben asegurarse de que al momento de hacer los aportes mensuales a la seguridad social en salud y pensiones (requisito para poder deducir los pagos laborales), las bases utilizadas no hayan estado por fuera de lo indicado en dicha norma. Para ilustrarlo, obsérvese el siguiente ejemplo:

Conceptos	Lo que pagó la empresa al trabajador	Lo que acepta la Ley
Salario	$1.000.000 (53%)	$1.140.000 (60%)
Bonos Sodexo (no constitutivo de salario)	$900.000 (47%)	$760.000 (40%)
Total del pago mensual	$1.900.000 (100%)	$1.900.000 (100%)

Con este ejemplo se observa que la empresa debió hacer los aportes a la seguridad social en salud y pensiones sobre la base de $1.140.000 y no sobre $1.000.000. Este

ajuste no se tiene que hacer para el pago de parafiscales, sino solo para los aportes a seguridad social (artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993), razón por la cual el Ministerio del Trabajo (antes Ministerio de la Protección Social) modificó la estructura de la Planilla Integrada para Liquidación de Aportes –PILA– mediante la Resolución 02641 de julio de 2011, y por tanto en la misma PILA se aceptará una base para liquidar aportes a seguridad social y otra para liquidar aportes parafiscales. Incluso, la base para liquidar SENA e ICBF en el ejemplo que dimos, y si el declarante es alguien que también declara el nuevo impuesto CREE, sería de cero, pues desde mayo de 2013 en adelante estos dos aportes se los ahorran sobre la parte salarial de trabajadores cuyo total devengado en el mes sea inferior a 10 SMMLV.

En el ejemplo anterior, si no se hicieron estos ajustes para pagar un mayor aporte a seguridad social (mayor valor que tuvieron que haber asumido en sus partes correspondientes tanto el trabajador como el empleador), al empleador le desconocerán (tanto en renta como en CREE) el costo o gasto laboral equivalente a $140.000 que fue la parte que no utilizó para generar los aportes a salud y pensiones.

Capítulo 6

Determinación del valor patrimonial de algunos activos y pasivos a diciembre 31 de 2013

Los valores contables no siempre serán iguales a los "valores patrimoniales" o "valores fiscales" con los que se diligencia esta parte de la declaración. Las hojas 2 a 4 del formato 1732 servirán para detectar estas diferencias.

Equivocarse en este punto traería múltiples consecuencias en varios cálculos muy importantes, tales como el de la "renta presuntiva" en los futuros formularios 110 (que viene siendo la misma "base mínima" en los futuros formularios 140 del CREE para los obligados a este nuevo impuesto), o en el de la norma de sub-capitalización del artículo 118-1 del E.T. para el año siguiente, o en la información exógena sobre socios o accionistas a diciembre 31 de 2013 (formato 1010 mencionado en la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013), o en la obligación de conseguir o no la firma de Contador para la declaración del 2013 y para las de IVA y retención del 2014, y hasta alteraría el resultado ante una posible renta por comparación patrimonial. Además, a raíz de que la Corte Constitucional declaró inexequible el saneamiento patrimonial especial del artículo 163 de la Ley 1607, lo que sucederá con aquellos que saneen sus patrimonios fiscales al cierre del 2013 es que el mayor patrimonio líquido que allí declaren lo tendrán que tratar como una renta gravable y no como una ganancia ocasional, liquidando el impuesto de renta con la tarifa que le aplique y hasta el mayor anticipo del año siguiente y pagado en las pocas cuotas que les da el Decreto 2972 de diciembre de 2013.

La expresión "valor patrimonial" hace referencia a aquel valor por el cual deben ser denunciados fiscalmente, en el formulario de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio (formulario 110), los distintos activos y pasivos del "Contribuyente Declarante" (tanto del Régimen Ordinario como del Régimen Especial) o del "No Contribuyente Declarante". En el formulario 140 (declaración del CREE) no se exige denunciar el patrimonio poseído al cierre del año.

Por tanto, y de conformidad con los artículos 267 a 287 del E.T., los activos y pasivos que contablemente tienen un determinado saldo (en el caso de los obligados a llevar contabilidad) pueden llegar a tener otro "saldo" o "valor patrimonial" distinto para efectos fiscales.

El patrimonio a declarar de todas las personas jurídicas nacionales (excepto en el caso de los establecimientos permanentes que posean en Colombia las sociedades extranjeras) debe incluir tanto los bienes y deudas poseídos en Colombia como en el exterior (ver artículos 12, 12-1 y 261 del E.T.). Este punto es de especial importancia, pues el artículo 239-1 del E.T. establece que si la DIAN detecta activos omitidos (o pasivos inexistentes), el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable (lo llevará al renglón 63 del formulario 110) y ello producirá un mayor impuesto de renta. Lo anterior solo aplica a las que sean contribuyentes del régimen ordinario y no a las del régimen tributario especial o las no contribuyentes pero declarantes de ingresos y patrimonio (ver artículo 19 del Decreto 4400 de 2004).

Además, a raíz de que la Corte Constitucional en su Sentencia C-833 de noviembre 21 de 2013 declaró inexequible el saneamiento patrimonial especial que contemplaba el artículo 163 de la Ley 1607 (el cual le agregaba unos parágrafos especiales al artículo 239-1 del E.T.), a quienes saneen sus patrimonios fiscales al cierre del 2013 (declarando activos que habían mantenido ocultos y/o eliminando pasivos ficticios que incluidos en declaraciones anteriores) el mayor patrimonio líquido que declaren lo tendrán que tratar como una "renta gravable" (ver primeros incisos en el artículo 239-1 del E.T. y el renglón 63 en el formulario 110) y no como una "ganancia ocasional gravable" (lo cual solo se pudo hacer en la declaración del 2012). Sobre la "renta gravable" tendrán que liquidar el respectivo impuesto de renta con la tarifa que le aplique y hasta el mayor anticipo al impuesto de renta del año siguiente, y pagarlo incluso solo en las pocas cuotas que les permiten los artículos 11 y 12 del Decreto 2972 de diciembre de 2013. En cambio, los declarantes que alcanzaron a usar el saneamiento del artículo 163 de la Ley 1607 y lo hicieron en las declaraciones de renta 2012 presentadas y/o corregidas antes de noviembre 21 de 2013, o lo hicieron en las declaraciones de renta por fracción de año 2013 presentadas y/o corregidas antes de noviembre 21 de 2013 (liquidadas entre enero y noviembre de 2013), tomaron el monto del mayor patrimonio líquido que sanearon y lo llevaron al renglón 69 de ganancias ocasionales del formulario 110 del año gravable 2012, liquidaron el impuesto de ganancia ocasional con la tarifa del 33% (para el 2013 rebajaría al 10%) y el impuesto de ganancia ocasional (que no generaba anticipos al impuesto de ganancia ocasional del año siguiente) se pudo pagar hasta en cuatro cuotas anuales iguales; la cuota a pagar durante el 2014 por el impuesto especial de ganancia ocasional que liquidaron en los formularios del 2012 se vencerá en abril de 2014, en la misma fecha en que se les venza la presentación de la declaración de renta año gravable 2013 (ver artículo 41 del Decreto 2972 de diciembre de 2013).

Es tan importante la definición del valor fiscal o valor patrimonial de los activos y pasivos, que por tal razón, las hojas 2 a 4 del formato 1732 solicitan de nuevo detallar en columnas independientes la información de los valores contables y fiscales a diciembre 31 de 2013 de estas partidas, y en algunos renglones especiales destacan algunas partidas que solo serían contables y no fiscales.

En este punto, recordemos que el artículo 775 del E.T. establece:

"Cuando haya desacuerdo entre la declaración de renta y patrimonio y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen estos".

Esto quiere decir que si el contribuyente ocultó fiscalmente declarar un patrimonio o un ingreso que sí existía en su contabilidad, entonces la DIAN tomará todo el patrimonio o ingresos que existan en su contabilidad.

Adicionalmente, cuando en los años siguientes se sigan informando los valores fiscales y contables, la DIAN tendrá las herramientas necesarias para rastrear el crecimiento o decrecimiento del patrimonio fiscal y contable. Si llega a darse crecimiento en el patrimonio líquido fiscal, los declarantes de renta del régimen ordinario deben tenerlo correctamente justificado con las rentas líquidas, ganancias ocasionales y otras partidas que vayan declarando, pues la parte no justificada se les convertirá en renta líquida gravable especial cuando la DIAN les exija corregir la declaración (ver artículo 239 y siguientes del E.T.)[1].

Recordemos que cuando los activos y pasivos contables deban ser llevados a la declaración del formulario 110 (algunos no serán incluidos en dicha declaración), algunos podrán tener diferencias con el valor fiscal por el cual se pide declararlos (normas de los artículos 267 a 287), y por tal motivo, al efectuar los ajustes, se originarán otros que probablemente afecten los ingresos y gastos fiscales (por ejemplo al ajustar el saldo de la cuenta provisión cartera), por lo cual, lo ideal es empezar la elaboración de la declaración por esta parte (el patrimonio), para que en ese momento se detecten los ajustes que pueden afectar la renta fiscal, y de esta forma, cuando se pase a la otra sección del formulario, se trabaje con valores más definitivos que inciden en el cálculo del impuesto final de renta o de ganancia ocasional.

Definir correctamente el valor fiscal de los activos (patrimonio bruto) y del patrimonio líquido (resultado de patrimonio bruto menos pasivos) es importante en otros asuntos, por cuanto el valor del patrimonio bruto es el factor que se tendrá en cuenta para decidir si la declaración de renta o de ingresos y patrimonio 2013 debe ir firmada por lo menos por un Contador Público (en caso de que no haya existido la obligación de tener nombrado un revisor fiscal durante el 2013) y para decidir, al mismo tiempo, si todas las declaraciones de retención y de IVA del 2014, o de autorretención del CREE de 2014, o del Impuesto Nacional al Consumo bimestral del 2014, etc., deben o no contar con la firma de Contador; si al cierre del 2013 el patrimonio bruto supera 100.000 UVT, es decir, 100.000 x $26.049 = $2.604.900.000, entonces la declaración de renta o de ingresos y patrimonio 2013 y las de IVA y retención e impoconsumo y demás del 2014 deben tener por lo menos la firma de Contador (ver artículos 512-6, 596, 599, 602 y 606 del E.T.). Incluso, si la declaración de ingresos y patrimonio año gravable 2013 se presenta en forma extemporánea, el "patrimonio líquido" será la base para calcular su sanción por extemporaneidad (ver artículo 645 del E.T.).

En el caso de las personas jurídicas con ánimo de lucro, las empresas comunitarias y las cooperativas de todo tipo, el patrimonio líquido que denuncien a diciembre 31 de 2013 será el valor con el cual podrán diligenciar correctamente la información exógena tributaria 2013 sobre socios o accionistas en el formato 1010, al que se refiere el artículo 21 de la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013[2]. Los declarantes del régimen ordinario, si no figuran en la lista del artículo 191 del E.T. o si no son pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010, también deben tener presente que el patrimonio líquido declarado a diciembre 31 de 2013 será la base para el cálculo de su renta presuntiva en la declaración de renta del año gravable 2014. Tenga presente que la renta presuntiva del 2014, para las sociedades contribuyentes declarantes de renta, será incluso la base

1. Véase el anexo de "conciliación patrimonial" que se incluyó en el liquidador en Excel denominado "Formularios 110 y 140 para declaraciones 2013 con anexos y formato 1732", y se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tiene acceso con las instrucciones que se le dan en la primera página de este libro.

2. Para profundizar sobre quiénes deben entregar esta información y cómo se diligencia el formato 1010, consultar la publicación "Guía para la preparación y presentación de la información exógena tributaria a la DIAN por el año gravable 2013".

mínima para liquidar el nuevo impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), establecido con los artículos 20 a 37 de la Ley 1607 de 2012 y reglamentado con el Decreto 2701 de noviembre de 2013.

De igual forma, el patrimonio líquido con que se cierre el año 2013 será el referente para saber cuánto gasto por intereses les serán aceptados como deducibles en el 2014 a los contribuyentes del régimen ordinario y del especial, ya que así lo dispone el artículo 118-1 del E.T. (subcapitalización), reglamentado con el Decreto 3027 de diciembre 27 de 2013, y en el cual se indica que las deudas que generen intereses deducibles solo pueden ser aquellas cuyo monto promedio, durante el año fiscal respectivo, no exceda el equivalente a tres veces el patrimonio líquido del año anterior.

Así mismo, para los años en que se han establecido "impuestos al patrimonio", definir correctamente el patrimonio líquido de los declarantes de renta (régimen ordinario y régimen especial, con excepción de los mencionados en el numeral 1 del artículo 19 del E.T.) es todavía más importante, pues este "patrimonio líquido", si supera cierto tope, será el hecho generador que los convierte en responsables de tal impuesto[3]. Esta vez no habrá impuestos al patrimonio sobre los patrimonios líquidos de enero 1 de 2014.

Luego de las anteriores consideraciones podemos pasar a examinar los puntos más importantes que inciden en la determinación del valor patrimonial de los activos y pasivos a diciembre 31 de 2013, los cuales se informan en los renglones 33 a 40 del formulario 110 y en los renglones 100 a 212 de las hojas 2 a 4 del formato 1732[4].

6.1. Valor patrimonial de los saldos en bancos y cuentas de ahorro

El artículo 268 del E.T., que se aplica por igual tanto a los declarantes obligados a llevar contabilidad como a los no obligados (compárese la diferencia con el artículo 277 que sí hace distinciones entre uno y otro), establece:

> *"**Artículo 268. Valor de los depósitos en cuentas corrientes y de ahorro.** El valor de los depósitos bancarios es el del saldo en el último día del año o período gravable. El valor de los depósitos en cajas de ahorros es el del saldo en el último día del año o período gravable, incluida la corrección monetaria, cuando fuere el caso, más el valor de los intereses causados y no cobrados."*

Nótese que la norma se refiere al "saldo en el último día", sin distinguir que se trate del "saldo en el último día en el extracto" o del "saldo en el último día en los libros de contabilidad". Esto significa que para que la norma pueda ser aplicada sin ningún tipo de distinciones, tanto el declarante obligado a llevar contabilidad como el declarante no obligado deben llevar a la declaración de renta el saldo en el extracto bancario a diciembre 31 (pues es el dato que manejan ambos tipos de declarantes).

Además, cuando la norma del artículo 775 del E.T. indica que "cuando haya desacuerdo entre la declaración de renta y patrimonio y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen estos", lo que se debe entender es que si el contribuyente ocultó fiscalmente declarar un patrimonio o un ingreso que sí existía en su contabilidad, entonces la DIAN tomará todo el patrimonio o ingresos que existan en su contabilidad. Pero esta norma no afecta lo que se ha venido indicando sobre la interpretación del artículo 268, pues si el contribuyente declara lo que diga el extracto nadie lo va a castigar, ya que en la mayoría de los casos lo que dice el extracto es mayor a lo que dice la contabilidad.

Por consiguiente, las personas jurídicas tienen que declarar como valor fiscal el mismo saldo que figure en el extracto a diciembre 31, sin importar el hecho de que existan partidas conciliatorias válidas entre el saldo en libros y el saldo en extracto (como

3. El más reciente impuesto al patrimonio fue el que gravó solo a los patrimonios líquidos que en enero 1 de 2011 superaran los 1.000 millones de pesos (ver Decreto Ley 4825 de diciembre 29 de 2010, Ley 1370 de 2009 y el artículo 10 de la Ley 1430 de 2011). Por tanto, los patrimonios líquidos de enero 1 de 2014 no están sujetos a nuevos impuestos al patrimonio. Además, el valor liquidado sobre el patrimonio líquido de enero 1 de 2011 y que se declaró en mayo de 2011, se puede cancelar, con simples recibos de pago en bancos, hasta en ocho cuotas a lo largo de los años 2011 a 2014. En el 2014 se estarán pagando, las cuotas quinta y sexta (ver artículo 40 Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013).

4. Todos los valores llevados al formulario deben estar aproximados al múltiplo de mil más cercano.

"consignaciones en banco y sin identificar", o "cheques girados y pendientes de cobro"), pues lo mismo le puede pasar al declarante no obligado a llevar contabilidad y en nada se afecta la administración tributaria cuando ello sucede[5].

En consecuencia, para los declarantes obligados a llevar contabilidad, si en sus contabilidades el saldo de la cuenta bancaria a diciembre 31 está afectado con cheques girados y entregados al tercero, pero pendientes de cobro, el hecho de tener que declarar fiscalmente como saldo del activo "saldos en bancos", lo que diga el extracto no significa que en las cuentas del pasivo, o del gasto o de otros activos afectados con esos cheques, haya que revertir también el movimiento que tuvieron las otras cuentas con el valor de tales cheques. Tales cuentas se dejan igual, dado que la norma del artículo 268 solo regula el valor patrimonial del activo llamado "saldo en cuentas bancarias".

Por otro lado, es aun más claro que si el contribuyente obligado a llevar contabilidad ha girado cheques pero no los entregó al tercero antes de diciembre 31 (supóngase que los entregó en enero), deberá revertir el movimiento contable del valor con que se afectó el pasivo que se cubría con el cheque, pues el tercero, al no haber recibido el cheque antes de diciembre 31, seguirá teniendo vigente a diciembre 31 la respectiva cuenta por cobrar.

Incluso, solo si declara el saldo en extracto, es como puede haber perfecta armonía con los cruces de reportes de información exógena tributaria (ver la Resolución DIAN 273 de diciembre 10 de 2013), pues lo que el contribuyente reporte como "activo" (es decir, su saldo positivo en extracto a diciembre 31), o como "pasivo" (su saldo negativo en el extracto bancario a diciembre 31), será el mismo valor que a su turno el banco reportará o como "pasivo" o como "activo", según el caso. Con ello se evita, adicionalmente, la complejidad de no saber definir con qué beneficiario se reportaría en la misma información exógena aquellos sobregiros que son sólo contables (y que los muestran en el pasivo contable), pero que no son sobregiros reales formados en el banco, dado que en el extracto el saldo es positivo.

Además, adviértase que a través de la figura del pasivo de un sobregiro que es sólo contable se puede estar escondiendo un juego de "doble contabilidad", debido a que los cheques girados por la empresa son luego recogidos al beneficiario, se los cambian a efectivo con el dinero de la segunda contabilidad, y sin embargo, en la "contabilidad oficial" esos cheques ya cambiados siguen figurando como "pendientes de cobro". En esos casos es obvio que ese pasivo por sobregiro que es sólo contable es un pasivo ficticio. Y cuando la DIAN descubre "pasivos inexistentes", hará corregir la declaración y ese valor lo convierte en renta líquida gravable (renglón 63 de la declaración) lo cual producirá más impuesto de renta (ver artículo 239-1 del E.T.).

Téngase presente que las cuentas expresadas en dólares se declararán por su valor en pesos de acuerdo con la tasa oficial de cambio que existía a diciembre 31 de 2012, que fue de $1.926,83 (ver artículo 269 del E.T. y la Circular DIAN).

Además, los gestores en contratos de cuentas en participación, o los contratistas delegados en contratos de administración delegada, aunque en sus contabilidades terminan teniendo cuentas bancarias registradas dentro de las cuentas de orden que manejan para llevar allí el control de la ejecución de tales figuras (pues así se los instruye el Decreto 2649 de 1993 y normas como la Circular de Supersociedades 115-000006 de diciembre de 2009), esas cuentas bancarias, por estar a su nombre, también tienen que ser llevadas a la declaración.

5. Si a los obligados a llevar contabilidad se les aceptara como excusa los "cheques girados y pendientes de cobro" para declarar fiscalmente el mismo saldo contable y no el del extracto, entonces muchos podrían haber realizado, por ejemplo en diciembre 31 de 2010, la figura de girar cheques para cubrir gastos ficticios y con ello reducir el patrimonio bruto y el patrimonio líquido a enero 1 de 2011 y librarse de caer en los topes del impuesto al patrimonio (Ley 1370 de 2009 o el Decreto-Ley 4825 de 2010), y luego, en enero 2 de 2011, anular el cheque.

Ejercicios Prácticos

1. Supóngase que el saldo contable a diciembre 31 de 2013 para una cuenta corriente bancaria en el Banco de Occidente es de $10.000.000 y en el extracto es de $18.000.000, saldo positivo. El saldo contable está afectado por unos cheques girados y no entregados, de fecha diciembre 18 de 2013, por valor de $8.000.000 que fueron registrados para el pago de unos pasivos de proveedores que con ese registro quedaron con un saldo crédito a diciembre de 2013 por valor de $5.000.000. ¿Cuáles son los valores que se deben declarar fiscalmente a diciembre 31 de 2013 para el activo "cuenta corriente bancaria" y el pasivo de "proveedores"? ¿Cómo se llevaría al formato 1012, de información exógena tributaria de la Resolución 273 de diciembre de 2013, el valor del saldo fiscal para la "Cuenta corriente bancaria"?

Veamos los siguientes cuadros:

Renglón del formulario 110	Código PUC	Descripción cuenta o partida	Saldos contables a diciembre 31 de 2013		Ajustes para llegar a saldos fiscales		Saldos fiscales a diciembre 31 de 2013	
			Parciales	Totales			Parciales	Totales
33		**Efectivo, bancos, cuentas de ahorro**		**10.000.000**				**18.000.000**
	1105	Caja general	0				0	
	1110	Bancos-Moneda Nacional	10.000.000		8.000.000		18.000.000	
40		**Pasivos**		**5.000.000**				**13.000.000**
	2105	Bancos Nacionales-sobregiro	0					
	2205	Proveedores Nacionales	5.000.000			8.000.000	13.000.000	

Y si se debe cumplir con el reporte de ese valor en el formato 1012 de información exógena tributaria a la DIAN (ver artículo 28, numeral 1, literal b, Resolución DIAN 273 de diciembre10 de 2013), el reporte sería:

Concepto	Tipo de documento	Número de identificación del informado	DV	Primer apellido	Segundo apellido	Primer Nombre	Otros nombres	Razón social	País	Saldo a diciembre 31
1110	31	839900845	1					Banco de Occidente S.A.	169	18.000.000

2. Supóngase que el saldo contable a diciembre 31 de 2013 para la cuenta corriente bancaria en el Banco de Occidente es de "Pasivo-Sobregiro $10.000.000". Y en el extracto es de $18.000.000 saldo positivo. El saldo contable está afectado por cinco cheques girados y entregados antes de diciembre de 2013, que suman $28.000.000, pero que a diciembre 31 seguían pendientes de ser cobrados en el banco. ¿Cuáles son los valores que se deben declarar fiscalmente a diciembre 31 de 2013 para el activo "Cuenta corriente bancaria" y el pasivo de "Sobregiro-Bancario"? ¿Y cómo sería el reporte en el formato 1012?

Veamos los siguientes cuadros:

Renglón del formulario 110	Código PUC	Descripción cuenta o partida	Saldos contables a diciembre 31 de 2013		Ajustes para llegar a saldos fiscales		Saldos fiscales a diciembre 31 de 2013	
			Parciales	Totales			Parciales	Totales
33		**Efectivo, bancos, cuentas de ahorro**		**0**				**18.000.000**
	1105	Caja general	0				0	
	1110	Bancos-Moneda Nacional	0		18.000.000		18.000.000	
40		**Pasivos**		**10.000.000**				
	2105	Bancos Nacionales-sobregiro	10.000.000		10.000.000		0	

El ajuste efectuado no se hace en el interior de la contabilidad de la empresa (es decir, contablemente no se afectan los libros de contabilidad de la empresa). Solo es un registro que se hace en estas hojas de trabajo como la ilustrada anteriormente para definir el valor fiscal del activo y del pasivo. En este caso no importa que no haya "partida doble" en la hoja de trabajo. Lo que se busca es llegar al saldo fiscal que establece la norma para los dineros en bancos. Y si el valor fiscal del activo se creció y con ello se afecta la conciliación patrimonial entre 2012 y 2013 (ver artículo 239 del E.T), se puede usar como partida justificatoria de este incremento la explicación de "Pasivo contable por sobregiro de $28.000.000 que se debía declarar como activo fiscal por $18.000.000 por ser este último el saldo del extracto" y el valor de $28.000.000.

En el formato 1012 el reporte sería:

Concepto	Tipo de documento	Número de identificación del informado	DV	Primer apellido	Segundo apellido	Primer Nombre	Otros nombres	Razón social	País	Saldo a diciembre 31
1110	31	839900845	1					Banco de Occidente S.A.	169	18.000.000

Si en el saldo fiscal se hubiera dejado el mismo saldo negativo contable, en la declaración de renta se hubiera llevado un pasivo por $10.000.000 que no se sabría con qué beneficiario se reporta en el formato 1009 diseñado en la Resolución 273 de 2013 para el reporte de los pasivos. No podría ser "con el banco", pues el banco va a reportar que tiene un saldo positivo con la empresa, es decir, el banco informa que tiene "un pasivo" para con la empresa y por ello la empresa debe reportar un "activo". Y tampoco se hubiera podido indicar que el pasivo era "con los terceros a los que se les giró el cheque", ya que esos terceros pudieron haber endosado el cheque a otros (o incluso, si la empresa que los giró hace fraudes, dichos cheques los pudo haber girado y luego recogérselos a los beneficiarios a cambio de pagarles en efectivo con el dinero de la segunda contabilidad, para formar así pasivos ficticios).

6.2. Valor patrimonial de acciones y aportes en sociedades

De la lectura de los artículos 70, 272 y 280 del E.T. se desprende que, no importa si se trata de acciones o cuotas en sociedades nacionales o extranjeras, o si cotizan o no en bolsa, las acciones y/o cuotas que una persona jurídica posea en otras se deben declarar por su costo fiscal, reajustándolo opcionalmente con los reajustes fiscales que se hayan certificado cada año desde 2007 en adelante, cuando fueron eliminados los ajustes integrales por inflación (por ejemplo, si se poseían a diciembre de 2013, su costo fiscal reajustado hasta diciembre de 2013 se incrementaría con el reajuste del año 2013 que fue fijado en 2,04% por el artículo 2 del Decreto 2921 de diciembre de 2013).

Téngase presente que dicho reajuste se aplicaría en forma proporcional en caso de que las acciones y aportes no se posean desde diciembre de 2012, sino que se hayan adquirido en algún momento en el año 2013[6].

6. Si se requiere consultar los reajustes fiscales de los años fiscales más recientes, véase el punto No .5 de la herramienta en Excel "Resumen de Parámetros Básicos para Elaboración de Declaraciones Tributarias", la cual está incluida en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tiene acceso con las instrucciones que se le dan en la primera página de este libro.

En este punto conviene recordar la norma del artículo 76 del E.T., la cual indica lo siguiente:

*"**Artículo 76. Costo promedio de las acciones.** Cuando el contribuyente tuviere dentro de su patrimonio acciones de una misma empresa cuyos costos fueren diferentes, deberá tomar como costo de enajenación el promedio de tales costos."*

Por tanto, mientras las acciones adquiridas en distintas fechas a una misma empresa permanezcan en el patrimonio de la entidad compradora, ésta debe manejarlas y declararlas por los diferentes costos que haya pagado por ellas. Pero si las vende, solo le dejan tomar el "costo promedio" como costo fiscal de venta.

Los declarantes que decidan utilizar el mencionado reajuste fiscal deben tener claro que con ello se eleva el valor patrimonial del activo y por ende del patrimonio bruto, y por aritmética simple, el valor del patrimonio líquido. Esto último implicaría una mayor base para el cálculo de la renta presuntiva en el siguiente año (pues las acciones en el cálculo de la renta presuntiva del año siguiente se podrán restar, pero no por su valor bruto sino por su valor patrimonial neto). Y para los años en que ha existido "impuesto al patrimonio", se caería innecesariamente en el tope que obliga a responder por dicho impuesto.

Los que decidan no utilizar el reajuste fiscal deben saber que cuando vendan el activo tendrán un "menor costo de venta", y por tanto la "utilidad en venta" puede ser grande. Es decir, si al momento de vender las acciones o cuotas se produce una "pérdida en venta", en ese caso la norma del artículo 149 del E.T. indica que la parte de la pérdida que corresponda a los reajustes fiscales acumulados en el costo del activo no se aceptará fiscalmente (ni en renta ni en CREE; ver Decreto 2701 de noviembre de 2013).

En consecuencia, solo es conveniente aplicar el reajuste fiscal a aquellas acciones y aportes que sean susceptibles de llegar a venderse en el futuro por un valor alto, para de esa forma contar con un costo fiscal alto que disminuya la futura utilidad en venta de acciones o cuotas.

De otra parte, debe tenerse presente que la DIAN, con su Concepto 29461 de marzo 25 de 2008, concluyó que la aplicación del "método de participación patrimonial" es solo un método de contabilización (tal como lo habían dicho mucho tiempo atrás la Supersociedades y la Supervalores en sus Conceptos 2002-01-025043 de mayo 2 de 2002 y 20023-925 de mayo 17 de 2002, respectivamente), por consiguiente, los resultados contables de la aplicación de ese método de participación patrimonial no se deben tener en cuenta para efectos de determinar el valor patrimonial por el cual la matriz declararía las acciones que posea en sus subordinadas.

Es importante recordar además que al aplicar dicho método se puede generar un "ingreso" contable (cuenta 4218 en el PUC) o en caso contrario un "gasto" contable (cuenta 5313 en el PUC). Por tanto, en la declaración de renta ese "ingreso" no se denuncia (ver renglón 285 en la hoja 6 del formato 1732) ni tampoco se denuncia el "gasto", pues son valores que permanecen como "cifras contables no fiscales" en la conciliación de la renta contable y la fiscal.

Así mismo, debe tenerse presente que si se poseen acciones en empresas del exterior, en ese caso se declararían por su costo fiscal, ajustando dicho costo con la tasa de

cambio oficial a diciembre 31 de 2013 ($1.926,83; véase el artículo 269 del E.T.), pero en tal caso no se aplicaría el reajuste fiscal antes mencionado.

Además, si dicha empresa del exterior en la que se poseen las acciones o aportes es una subordinada para la empresa colombiana, la norma contable establece que la contrapartida del ajuste por diferencia en cambio a diciembre 31 no se lleva al Estado de Resultados, sino temporalmente a una cuenta del patrimonio hasta el día en que se vendan las acciones y aportes (ver cuenta "322505-Superávit método de participación" y el renglón 221 en la hoja 4 del formato 1732; ver el Concepto de Supersociedades 115-024083 del 4 de marzo de 2008; el parágrafo del artículo 69 y el parágrafo del artículo 102, ambos del Decreto 2649 de 1993). Sin embargo, para efectos fiscales, el ingreso o gasto que se derive del ajuste por diferencia en cambio sí se debe llevar directamente a la renta fiscal (ver artículo 32-1 del E.T.). Sobre este punto, téngase presente que la Supersociedades en su Concepto 115-083188 de agosto de 2008 indica que este tratamiento a la diferencia para esas subordinadas no da lugar a registrar impuesto diferido, pero el Consejo Técnico en su Concepto 010 de junio 2 de 2009 señala que sí habría lugar a ello.

Como vemos, al momento de determinar el valor patrimonial por el cual se declaran las acciones y/o cuotas en sociedades nacionales o del exterior no se tiene en cuenta, en ningún caso, el valor intrínseco (ni contable ni fiscal) que tengan las mismas a diciembre 31 de 2013. El dato sobre el valor intrínseco contable solo tiene utilidad para efectos contables, pues permite determinar la "Valorización" o "Provisión Contable" (Cuentas 1299 o 1905 del PUC), los cuales son valores contables pero no fiscales (ver el renglón 181 en la hoja 3 y el renglón 240 de la hoja 4 en el formato 1732).

Ejercicio Práctico

Así las cosas, un ejemplo para aplicar lo anterior sería:

Supóngase que la empresa el Ejemplo S.A. posee unos saldos contables a diciembre 31 de 2013, por las acciones y cuotas en otras sociedades que adquirió hace varios años (desde antes del 2006).

En ese caso la forma como se denunciarían fiscalmente esas acciones y aportes en su declaración de renta 2013 sería:

Renglones	Código PUC	Nombre Cuenta	Saldo contable a diciembre31 de 2013	Ajustes para llegar al valor fiscal		Valor patrimonial (fiscal) a diciembre 31 de 2013
				DB	CR	
34 del formulario 110 y 106 a 111 del formato 1732	12	Inversiones				
	1210	Cuotas				
	121020	Industria (La V Ltda.)	10.000.000			10.000.000
	121099	Ajustes por inflación que se le habían calculado hasta diciembre de 2006	2.000.000			2.000.000
		Reajustes fiscales acumulados hasta diciembre de 2012		3.001.000		3.001.000
		Reajuste fiscal practicado por el año 2013		306.000		306.000

Renglones	Código PUC	Nombre Cuenta	Saldo contable a diciembre31 de 2013	Ajustes para llegar al valor fiscal		Valor patrimonial (fiscal) a diciembre 31 de 2013
38 del formulario 110 y 181 del formato 1732	19	Valorizaciones				
	1905	De inversiones				
	190510	Cuotas de interés social	3.000.000		3.000.000	0

La cifra $306.000 que se incluyó en la tabla anterior sale de tomar el valor total fiscal que tenían las cuotas hasta diciembre de 2012 ($15.001.000) y aplicarles el 2,04% de reajuste fiscal para el año 2013.

Es importante advertir que si al inicio del año 2013 las acciones o aportes traían un valor fiscal distinto al contable (quizás porque en el año 2012 sí aplicaron el reajuste fiscal), se debe tomar ese saldo fiscal inicial y decidir nuevamente si se reajusta o no fiscalmente por el año 2013. Es decir, siempre para efectos fiscales se debe conservar la continuidad de las cifras fiscales entre un año y otro, so pena de que se formen problemas de "Comparación Patrimonial" entre el patrimonio líquido fiscal al inicio del año y el patrimonio líquido fiscal al final del año.

Además, si se debe cumplir con reportar ese valor fiscal de las acciones a diciembre 31 de 2013 en el formato 1012 de información exógena tributaria a la DIAN (ver artículo 28, numeral 2, literal b, Resolución 273 de diciembre 10 de 2013), el reporte sería[7]:

Concepto	Tipo de documento	Número de identificación del informado	DV	Primer apellido	Segundo apellido	Primer Nombre	Otros nombres	Razón social	País	Saldo a diciembre 31
1205	31	839900850	5					La V Ltda.	169	15.307.000

7. Para más detalles sobre quiénes deben entregar los distintos reportes de la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013, modificada con la 074 de marzo 6 de 2014, y la forma de hacerlo, consúltese la publicación "Guía para la Preparación y Presentación de la Información Exógena Tributaria a la DIAN por el año gravable 2013", editada en marzo de 2014 por Editora Actualicese.com Ltda.

6.3. Inversiones temporales

8. A la fecha en que se elabora esta guía no se ha publicado la misma cartilla en su aplicación para el año 2013.

En la cartilla de instrucciones de la DIAN para el formulario 110 utilizado en la declaración de renta del 2012[8], se explica que este tipo de inversiones se reportarán en el renglón 33 del formulario (efectivo, bancos, otras inversiones). Las cuentas contables del PUC de comerciantes donde se refleja este tipo de activos por inversiones temporales son:

1215 Inversiones en bonos
1220 Inversiones en cédulas
1225 Inversiones en certificados
1230 Inversiones en papeles comerciales
1235 Inversiones en títulos
1240 Aceptaciones bancarias o financieras
1245 Derechos fiduciarios
1250 Derechos de recompra de inversiones negociadas
1255 Inversiones obligatorias
1260 Cuentas en participación
1295 Otras inversiones

En todo caso, para determinar el valor fiscal de este tipo de inversiones se debe tener presente lo que indica el artículo 271 del E.T. en el cual leemos:

*"**Artículo 271. Valor patrimonial de los títulos, bonos y seguros de vida.** El valor de los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan intereses y rendimientos*

financieros es el costo de adquisición más los descuentos o rendimientos causados y no cobrados hasta el último día del periodo gravable.

Cuando estos documentos se coticen en bolsa, la base para determinar el valor patrimonial y el rendimiento causado será el promedio de transacciones en bolsa del último mes del periodo gravable.

Cuando no se coticen en bolsa, el rendimiento causado será el que corresponda al tiempo de posesión del título, dentro del respectivo ejercicio, en proporción al total de rendimientos generados por el respectivo documento, desde su emisión hasta su redención.

El valor de las cédulas de capitalización y de las pólizas de seguro de vida es el de rescisión."

(Subrayado fuera del texto).

En razón de lo indicado en esa norma, la DIAN expidió su Circular 004 de febrero 12 de 2014 informando cuáles fueron los índices de cotización en bolsa a diciembre 31 de 2013 para los CDT, bonos y demás tipos de inversiones que a esa fecha cotizaron en bolsa.

Ejercicio Práctico

Para establecer un ejemplo de la aplicación de esta norma, supóngase que la empresa Ejemplo S. A. abrió en diciembre 1 de 2013 un CDT en el banco CITIBANK por $10.000.000, y con una tasa anual de 8%. Esos CDT cotizan en bolsa, pero su cotización a diciembre 31 de 2013 sería por el 100,46% de su valor nominal.

En consecuencia, los ajustes que se deben hacer para definir el valor patrimonial o valor fiscal a diciembre de 2013 para ese CDT y para los intereses causados por el periodo diciembre 1 a diciembre 31 de 2013 serían:

Renglones	Código PUC	Nombre Cuenta	Saldo contable a diciembre31 de 2013	Ajustes para llegar al valor fiscal		Valor patrimonial (fiscal) a diciembre 31 de 2013
				DB	CR	
33 del formulario 110 y 102 del formato 1732.	12	Inversiones				
	1225	Certificados				
	122505	CDT				
		Banco BBVA	10.000.000	46.000 (a)		10.046.000
		Intereses causados y no cobrados	0	67.000 (b)		67.000
35 del formulario 110, y 115 del formato 1732	13	Deudores				
	1345	Ingresos por cobrar				
	134510	Intereses	66.000		66.000 (b)	0
44 del formulario 110, y 303 del formato 1732	42	No Operacionales				
	4210	Financieros				
	421005	Intereses (CDT)	66.000		1.000(b)	67.000

(a) Este ajuste se obtiene como diferencia para llegar al valor patrimonial fiscal, el cual se calculó así:

Valor contable a diciembre 31 de 2013	$10.000.000
Índice promedio de cotización en bolsa en diciembre /2013 (Según la circular 004 de febrero 12 /14)	100,46%
Valor patrimonial a diciembre 31/2013	$10.046.000

(b) Como en la contabilidad los intereses causados y no cobrados se habían calculado sobre la base contable, pero el valor fiscal del CDT es otro, también se alteraría el valor de los intereses a causar fiscales así:

Valor fiscal	$10.046.000
Tasa de interés que genera el CDT	8% anual
Valor intereses a causar fiscalmente para efectos del valor patrimonial	$67.000 (Por un solo mes)

(c) Como los intereses causados y no cobrados estaban en la cuenta contable "1345", pero esos intereses, una vez recalculados fiscalmente, se declaran como mayor valor de la inversión temporal, por eso reclasificamos ese saldo para que también quede sumando con el valor fiscal de la inversión.

Obsérvese que si al cierre del 2013 le corresponde declarar un ingreso fiscal de intereses de $67.000 (por causa de la aplicación de la norma fiscal), pero en el año siguiente los intereses reales que reciba serán menos (pues se liquidarán con las bases y tarifas comerciales pactadas con el banco), al contribuyente lo están obligando, en el año 2013, a tributar sobre ingresos que no son los reales.

6.4. Cuentas por cobrar

En este punto se debe considerar lo que disponen las siguientes normas:

a. El artículo 265, numeral 4 del E.T., que establece:

*"**Artículo 265. Bienes poseídos en el país.** Se entienden poseídos dentro del país:*
1…
2…
3…
4. Los demás derechos de crédito, cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país y salvo cuando se trate de créditos transitorios originados en la importación de mercancías o en sobregiros o descubiertos bancarios."

En el artículo 266, sobre bienes que no se entienden poseídos en el país, el numeral 5 solo existió hasta el año gravable 2010, pues fue derogado con el artículo 67 de la Ley 1430. Dicho numeral establecía lo siguiente:

"5. Los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, CONPES."

La derogación de esta norma a partir del 2011 implica que si una entidad extranjera obligada a declararle renta al Gobierno colombiano (caso en el cual solo declara los bienes que se entiendan poseídos en Colombia; ver artículo 12 y el numeral 2 del artículo 592 del E.T.) llega a tener cuentas por cobrar por haberle hecho préstamos a una entidad colombiana que usó los créditos para desarrollar sus actividades de desarrollo económico, la cuenta por cobrar que le figure a diciembre 31 para con la entidad colombiana SÍ se le va a considerar como "patrimonio poseído en Colombia", por tanto, lo debe declarar al Gobierno colombiano. Además, el numeral 3 del mismo artículo 266 del E.T. fue modificado con el artículo 130 de la Ley 1607 y al mismo se le agregó la instrucción de que si alguien del exterior le hizo préstamos a cooperativas financieras ubicadas en Colombia, o a Bancoldex, a Finagro o a Findeter, las cuentas por cobrar para ese prestamista no lo tendrá que declarar al Gobierno colombiano, pues no son activos "poseídos en Colombia".

b. Artículo 269 del E.T., que indica:

*"**Artículo 269. Valor patrimonial de los bienes en moneda extranjera.** El valor de los bienes y créditos en monedas extranjeras, se estima en moneda nacional en el último día del año o período gravable, de acuerdo con la tasa oficial de cambio."*

c. El artículo 270 del E.T., que establece lo siguiente:

*"**Artículo 270. Valor patrimonial de los créditos.** El valor de los créditos será el nominal. Sin embargo, pueden estimarse por un valor inferior cuando el contribuyente demuestre satisfactoriamente la insolvencia del deudor, o que le ha sido imposible obtener el pago, no obstante haber agotado los recursos usuales. Cuando el contribuyente hubiese solicitado provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, se deduce el monto de la provisión. Los créditos manifiestamente perdidos o sin valor, pueden descargarse del patrimonio, si se ha hecho la cancelación en los libros registrados del contribuyente. Cuando éste no lleve libros, puede descargar el crédito, siempre que conserven el documento anulado correspondiente al crédito."*

(Subrayado fuera del texto).

En razón de que el valor patrimonial de las "Cuentas por cobrar" se puede disminuir con el valor de las "provisiones" que se hayan practicado sobre las mismas, y que al calcular dicha "provisión" se afectan las cuentas de "deducciones" (tanto en renta como en CREE; ver artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013), es necesario repasar lo que dice el artículo 145 del E.T.:

*"**Artículo 145. Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro.** Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales. No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa."*

(Subrayado fuera del texto).

El artículo 145 cuenta con un parágrafo adicional cuyo contenido es solo aplicable a las empresas del sector financiero. Les fijan la posibilidad de tomar como "deducción" las provisiones hechas sobre bienes recibidos como dación en pago.

Debe tenerse en cuenta que la DIAN, según el Concepto 014251 de marzo de 2005, al momento de calcular la provisión fiscal sobre las cuentas por cobrar vencidas, opinó que la provisión solo se hace sobre el valor original de la cartera y no sobre los intereses moratorios que se le hayan podido causar.

d. Por otro lado, el artículo 146 del E.T. expresa:

*"**Artículo 146.** Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente pérdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o periodo gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta. Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable. Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación."*

e. El artículo 88 de la Ley 1676 de agosto de 2013 modificó el artículo 8 de la Ley 1231 de 2008 (que regula lo relativo a la factura de venta cuando se convierte en título valor negociable), y en el parágrafo 3 de la nueva versión con que quedó ese artículo 8 de la Ley 1231 de 2008, se lee:

"Para el factoring, la compra y venta de cartera constituye la actividad productora de renta y, en consecuencia, los rendimientos financieros derivados de las operaciones de descuento, redescuento, o factoring, constituyen un ingreso gravable o gasto deducible y la cartera de dudoso o difícil recaudo es deducible de conformidad con las normas legales que le sean aplicables para tales efectos."

Por tanto, se elevó a nivel de Ley lo que ya en el pasado se había reconocido mediante fallos del Consejo de Estado y el que compra una cartera sí puede hacer cálculos de provisión sobre la misma formando un gasto deducible a pesar de que ese nuevo dueño de la cartera no fue el mismo que en el pasado había declarado el ingreso que formó la cartera.

Con base en los artículos antes citados, se puede concluir lo siguiente:

a. Quienes a diciembre 31 de 2013 poseyeran cuentas por cobrar expresadas en moneda extranjera distintas al dólar, las tienen que convertir a dólares. Y luego, todas las cuentas expresadas en dólares las convertirán a pesos según la tasa oficial, que a diciembre 31 de 2012 fue de $1.926,83.

b. Se deben declarar todas las cuentas por cobrar, tanto las originadas en actividades productoras de renta (es decir por ejemplo las "ventas" normales de la empresa, pues son las que producen renta y en ese caso la cuenta por cobrar se llama "Cuentas por cobrar clientes") como las originadas en otras actividades (Ej.: "Préstamos a particulares", "Prestamos a empleados", "anticipos", etc.).

c. Si se desea hacer "provisión" a las cuentas de difícil cobro, o mejor, un "retiro" o "castigo" de lo que se tenga en esas cuentas por cobrar, se podrá hacer contable y fiscalmente. Pero cuando se afecta la renta fiscal con tales "provisiones" o "retiros" solo se aceptan las que se hayan hecho sobre las cuentas por cobrar que tuvieron como contrapartida un ingreso en la renta del contribuyente. Las "provisiones" o "retiros" hechos sobre las demás cuentas por cobrar (por ejemplo, sobre simples préstamos en dinero) producirán un gasto no deducible (ver los renglones 112 a 120, 385 y 386 del formato 1732).Los castigos de cartera que se lleven al gasto se tendrán que detallar en el renglón 389 del formato 1732.

d. Adicionalmente, en lo que tiene que ver con la "provisión de cuentas por cobrar" aceptada fiscalmente, la provisión contable puede llegar a ser diferente de la fiscal, pues en la parte fiscal se ha fijado un reglamento para determinar la provisión fiscal sobre los saldos de cuentas por cobrar al cierre del año, así (véase Decreto reglamentario 187/75, artículo 75): se toman los saldos de las cuentas por cobrar a diciembre 31/2013 clasificadas por edades en cuanto a su vencimiento, y sin incluir los intereses de mora (ver Concepto DIAN 014251, marzo de 2005). Posteriormente se aplica el 5% para las deudas con vencimiento entre 3 y 6 meses; el 10% para las deudas con vencimiento entre 6 y 12 meses; y el 15% para las deudas con vencimiento mayor a 1 año. Por tanto, si en la parte contable se aplican otros criterios y/o tarifas distintas para determinar la "provisión de cuentas por cobrar", deberá limitarse el saldo de la cuenta "provisiones" y ajustarse el saldo de la cuenta "gasto provisiones" para llegar a los saldos que se obtengan de aplicar la norma fiscal.

Ejercicio Práctico

Para ilustrar lo anterior, supongamos:

Caso 1: En el año anterior, 2012, una empresa tenía los siguientes datos:

a. En las cuentas de balance declaró lo siguiente:

Cuentas	Valor Contable a diciembre 31 de 2012		Valor Fiscal a diciembre 31 de 2012	
1305 Clientes				
Corrientes		80.000.000		80.000.000
Vencidos 1-90 días		10.000.000		10.000.000
Vencidos 91-180 días		5.000.000		5.000.000
Vencidos 181-360 días		3.000.000		3.000.000
Vencidos 361 días o mas		1.000.000		1.000.000
Subtotal Cartera		**98.000.000**		**98.000.000**
139905 Provisión Clientes				
Vencidos 1-90 días		(0)		(0)
Vencidos 91-180 días	(5%)	(250.000)	(5%)	(250.000)
Vencidos 181-360 días	(10%)	(300.000)	(10%)	(300.000)
Vencidos 361 días o mas	(15%)	(150.000)	(15%)	(150.000)
Subtotal Provisión		**(700.000)**		**(700.000)**
Total Cartera de clientes		**97.300.000**		**97.300.000**

b. En las cuentas del estado de resultados declaró lo siguiente :

Cuentas	Valor Contable a diciembre 31 de 2012	Valor Fiscal a diciembre 31 de 2012
51991001 Provisión Deudores -Clientes	700.000	700.000

Se observa, por tanto, que por el año 2012 se usaron los mismos criterios contables y fiscales y debido a esto no se originaron diferencias entre los saldos de las cuentas de balance y las del estado de resultados. Los mismos valores de la parte contable se llevaron a la parte fiscal.

Caso 2: Sin embargo, supóngase que para el 2013 la misma empresa cambió los criterios contables y le calcula provisión a la cartera con vencimiento de 1-90 días al 5%. En ese caso, para el 2013 se van a dar diferencias:

a. En las cuentas de balance se tendrá lo siguiente:

Cuentas	Valor Contable a diciembre 31 de 2013	Valor Fiscal a diciembre 31 de 2013
1305 Clientes		
Corrientes	180.000.000	180.000.000
Vencidos 1-90 días	100.000.000	100.000.000
Vencidos 91-180 días	50.000.000	50.000.000

Cuentas	Valor Contable a diciembre 31 de 2013		Valor Fiscal a diciembre 31 de 2013	
Vencidos 181-360 días		30.000.000		30.000.000
Vencidos 361 días o mas		10.000.000		10.000.000
Subtotal Cartera		**170.000.000**		**170.000.000**
139905 Provisión Clientes				
Vencidos 1-90 días	(5%)	(5.000.000)		(0)
Vencidos 91-180 días	(5%)	(2.500.000)	(5%)	(2.500.000)
Vencidos 181-360 días	(10%)	(3.000.000)	(10%)	(3.000.000)
Vencidos 361 días o mas	(15%)	(1.500.000)	(15%)	(1.500.000)
Subtotal Provisión		**(12.000.000)**		**(7.000.000)**
Total Cartera de clientes		**158.000.000**		**163.000.000**

b. En las cuentas del estado de resultados se tendrá lo siguiente:

Cuentas	Valor Contable a diciembre 31 de 2013	Valor Fiscal a diciembre 31 de 2013
51991001 Provisión Deudores -Clientes	11.300.000	6.300.000

Recuérdese que al inicio del 2013 la cuenta "139905-Provisión clientes" traía saldo contable de $700.000. Por tanto, para hacerla llegar hasta el saldo de $12.000.000, se registró durante el 2013 un "crédito" en la cuenta "139905" y un débito en la cuenta "5191001-Provisión deudores clientes" por un monto de $11.300.000. A su vez, en la parte fiscal, el saldo al inicio del 2013 en la cuenta "Provisiones" era también de $700.000, pero como solo puede llegar a diciembre 31/2013 a un saldo de $7.000.000, el valor del "Gasto fiscal" por provisiones para el 2013 será solo de $6.300.000.

En consecuencia, y conservando el modelo de hoja de trabajo que se elaboró para justificar cómo los saldos contables llegan hasta los saldos fiscales (la cual usamos en el caso de los anteriores activos patrimoniales), se deberán hacer los siguientes ajustes:

Renglones	Código PUC	Nombre cuenta	Saldo contable a diciembre 31 de 2013	Ajustes para llegar al valor fiscal		Valor patrimonial (fiscal) a diciembre 31 de 2013
				DB	CR	
35 del formulario 110 y 112 y 116 del formato 1732	13	Deudores				
	1305	Clientes				
	130505	Nacionales	170.000.000			170.000.000
	1399	Provisiones				
	139905	Clientes	(12.000.000)	5.000.000		(7.000.000)
52 del formulario 110 y 385 del formato 1732	51	De Ventas				
	5199	Provisiones				
	519910	Deudores	11.300.000		5.000.000	6.300.000

Otro punto importante que se debe estudiar al momento de examinar las "Cuentas por cobrar" del año gravable 2013 es el relacionado con los préstamos en dinero de la sociedad a los socios o accionistas (o del socio o accionista hacia la sociedad), pues de dicha partida se desprenden varias consecuencias tributarias importantes.

Veamos:

El artículo 35 del E.T., modificado por el artículo 94 de la Ley 788/02, establece que:

"Las deudas por préstamos en dinero entre las sociedades y los socios generan intereses presuntivos. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, generan un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable. La presunción a que se refiere este artículo, no limita la facultad de que dispone la administración tributaria para determinar los rendimientos reales cuando estos fueren superiores."

Del estudio de esta norma se desprenden varias conclusiones, así:

a. Solo los préstamos en dinero otorgados a los socios (o de los socios a las sociedades) generan el interés presuntivo. Por consiguiente, si la "Cuenta por cobrar" al socio (o a la sociedad) que se trae en los estados financieros de la sociedad (o del socio) está originada, por ejemplo, en una "Venta de mercancía a crédito", esa cuenta no es un "préstamo en dinero" y por tanto no genera el interés presuntivo. Por otro lado, si la sociedad pactó cobrarle al socio (o el socio pactó cobrarle a la sociedad) un interés real, el ingreso que se genera queda reflejado en el estado de resultados contable y no es necesario volver a calcular otro ingreso adicional para la renta fiscal (salvo que la tasa del interés real anual que le cobra la sociedad al socio, o el socio a la sociedad, esté por debajo de la tasa mínima que estableció la norma para el 2013, a saber, 5,27%; ver artículo 4 Decreto 652, abril 5 de 2013; en ese caso, en la parte fiscal, la sociedad o el socio, causaría un ingreso fiscal adicional por la diferencia). Adicionalmente, si el "préstamo en dinero" se le hizo a un socio que es al mismo tiempo un empleado de la sociedad, no genera el interés presuntivo mínimo para efectos fiscales. Así las cosas, si la sociedad realizó préstamos en dinero durante el año 2013 a los socios (o el socio realizó préstamos en dinero a la sociedad), sin importar que el saldo a diciembre 31/2013 sea cero, pero no se cobraron intereses reales, estos préstamos generan el interés presuntivo mínimo por el tiempo en que haya permanecido vigente el préstamo. Y al causar ese "ingreso" por "intereses presuntivos", solo se debe afectar la renta fiscal (ver renglón 44 del formulario 110 y el renglón 304 del formato 1732), pero no se declara como una "cuenta por cobrar intereses al socio" (o una "cuenta por cobrar intereses a la sociedad") afectando el valor patrimonial de las cuentas por cobrar[9]. Además, ese ingreso "presuntivo" sería un valor que no figura entre los ingresos que se lleven al formulario 140 (declaración del CREE), pues solo tiene efectos en el impuesto de renta (formulario 110; ver la respuesta a la pregunta No. 5 del Concepto DIAN 11801 de febrero 14 de 2014).

b. En segundo lugar es muy importante aclarar que la modificación que el artículo 94 de la Ley 788 de diciembre de 2002 introdujo al artículo 35 del E.T. consistió en complementar la norma al indicar que "el préstamo que el socio le haga a la empresa" también genera un ingreso presuntivo por préstamos en dinero. Pero es claro que la norma pretende poner al socio (sea persona natural o jurídica), en la declaración de renta de él, a declarar un ingreso por haberle prestado dinero a la sociedad. No se pretende establecer que la cuenta por pagar que tenga la sociedad para con el socio también implique calcular para la sociedad un "gasto interés presuntivo" por présta-

9. Véase también el anexo de "intereses presuntivos" que se incluyó en el liquidador en Excel denominado "Formularios 110 y 140 para declaraciones 2013 con anexos y formato 1732", y se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tiene acceso con las instrucciones que se le dan en la primera página de este libro.

mos recibidos del socio (recuérdese que el artículo 35 del E.T. hace parte del capítulo I del Título I del E.T. y dicho capítulo es el que hace referencia a los ingresos; la DIAN no quiere que los contribuyentes tengan más "gastos"; solo le conviene que tengan "ingresos" y esa fue la intención de la modificación hecha por la Ley 788 de 2002).

6.5. Inventarios

Todos los "bienes movibles", mejor conocidos como "inventarios", que son aquellos que están siempre disponibles para la venta (ya sean de mercancías, o de productos agrícolas, o pecuarios, o hasta de bienes raíces) deben ser declarados por su costo fiscal a diciembre 31 de 2013 (ver artículo 267 del E.T. y los renglones 36 del formulario 110 y 121 a 134 del formato 1732).

A los inventarios no se les puede aplicar el reajuste fiscal de que tratan los artículos 70 y 280 del E.T., pues ese reajuste fiscal solo aplica a los bienes que sean "activos fijos".

Además, para determinar el costo fiscal a diciembre de 2013 téngase presente que si los inventarios fueron adquiridos con préstamos o créditos en moneda extranjera, en ese caso, cuando en diciembre 31 de 2013 se ajuste el saldo del pasivo (si existe) con la tasa de cambio, se registrará como mayor valor de las mercancías la parte del ajuste que corresponda a las mercancías adquiridas con ese pasivo y que todavía estén en existencia a diciembre 31. La otra parte del ajuste (que correspondería a las mercancías adquiridas con ese pasivo y que ya estén vendidas) se llevaría a la renta fiscal (ver artículo 80 del E.T.). En todo caso, y según lo indicado en el inciso segundo del artículo 41 del E.T., la diferencia en cambio que se absorbería en los inventarios en existencia a diciembre 31, por causa de ajustar el pasivo con el que fueron adquiridos, solo se puede absorber si el inventario aún no está en condiciones de uso o venta (pues cuando ya esté en condiciones de uso o venta, todos los ajustes por diferencia en cambio, o intereses y demás gastos de financiación, se tienen que llevar a la renta fiscal).

En la parte contable la norma sería igual, pues los inventarios solo se ajustan con la diferencia en cambio hasta el momento en que quedaron listos para la venta (ver artículo 63, Decreto 2649 de 1993). Por tanto, si a diciembre 31 ya estaban listos para la venta, no se afectarían con el ajuste por diferencia en cambio que se le calcule al saldo del pasivo que pueda existir a diciembre 31, pues se entendería que la contrapartida del ajuste sería un ingreso o gasto directamente en el estado de resultados (ver artículo 104 del Decreto 2649 de 1993 y Concepto 340-022521 de abril de 2003 de la Supersociedades).

De otra parte, si lo que se tiene son inventarios de bienes raíces para la venta (como en el caso de las constructoras), dichos bienes raíces siempre se declaran por su costo fiscal (afectado también con el ajuste de la tasa de cambio si se adquirieron con préstamos en moneda extranjera y si el préstamo tiene un saldo por pagar a diciembre 31; ver artículos 41 y 80 del E.T.). Pero en ningún caso se deberán declarar por el avalúo o autoavalúo catastral del año 2013 que le hayan fijado en el municipio donde se posean los bienes raíces. El cálculo solo se hace con los bienes raíces que sean activos fijos, y los únicos que hacen la comparación entre el costo de esos bienes raíces activos fijos y su avalúo catastral son las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad (ver artículo 277 del E.T.).

Recuérdese también que el artículo 65 del E.T., en su parágrafo, indica que:

"El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta."

(Subrayado fuera del texto).

Por tal razón, las "provisiones sobre inventario" no se aceptan fiscalmente; de ahí que el renglón 132 del formato 1732 tiene una equivocada instrucción, pues los valores que se solicita detallar allí, y que corresponden a los castigos de inventarios de fácil destrucción permitidos en el artículo 64 del E.T, los cuales no se muestran como una provisión que reste en el saldo del inventario, sino como valores que se retiran de una vez del inventario.

En cuanto a que el costo contable antes de provisiones sea el valor que se llevaría fiscalmente a la declaración (como lo indica ese parágrafo del artículo 65 del E.T. que ya citamos), habría que pensar que esta norma tendría excepciones, pues se puede dar el caso que en los inventarios contables a diciembre 31 estén involucrados costos y gastos que no sean aceptables fiscalmente (por no tener factura, o por ser costos y gastos por impuestos que fueron capitalizados y que no están en la lista del artículo 115 del E.T., etc.). En ese caso el costo o gasto solo se rechazaría fiscalmente, pero no contablemente.

Debe recordarse que para el manejo de los inventarios hay dos sistemas:
1) Sistema permanente,
2) Sistema periódico.

La norma del artículo 62 del E.T. establece que quienes estén obligados a presentar declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público[10], solo pueden usar el sistema permanente para el manejo de sus inventarios.

En todo caso, si un comerciante está obligado a llevar su inventario por el sistema permanente, pero lo lleva por el sistema periódico, la DIAN, en su Concepto 9342 de febrero 4 de 2000, establece que no existe sanción aplicable:

"Como consecuencia de no determinarse el costo por el sistema de inventarios permanente para quienes se encuentren obligados a ello, no se encuentra consagrada en la normatividad tributaria sanción alguna. No obstante, si de la utilización del sistema de juego de inventarios por un contribuyente obligado a determinar el costo de sus activos por el sistema de inventarios permanentes se deriva que los costos declarados son mayores a los que debió solicitar, habrá lugar a la imposición de la sanción por inexactitud equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia del saldo a pagar o a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable, como consecuencia de utilizar en las declaraciones tributarias datos equivocados, incompletos o desfigurados."

(Subrayado fuera del texto)

Pero sobre este mismo punto deberá tenerse en cuenta además lo que indica el inciso cuarto del artículo 148 del E.T. (que aplica por igual tanto en renta como en CREE), donde se lee:

"No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movible que se han reflejado en el juego de inventarios."

Ese "juego de inventarios" esta vez estará controlado en los renglones 318 a 341 del formato 1732.

Otro punto a tener presente cuando se determina el valor patrimonial de los inventarios es que, si se tienen inventarios de semovientes (vacas, ovejas, caballos, cerdos, etc.), y el declarante realiza lo que se conoce como "negocio de ganadería", es decir, que hace todo el proceso de cría, levante y ceba y no es un simple comercializador de los semovientes (ver artículos 90 a 94 del E.T.), el valor patrimonial de los mismos será el mayor valor entre el costo y el precio comercial a diciembre 31 (ver artículo 276).

10. La declaración de renta 2013 deberá ser firmada por revisor fiscal si:

a) Se trata de una sociedad por acciones, excepto si es una S.A.S. que no estaba obligada a nombrarlo;

b) Se trata de una sociedad sucursal de sociedad extranjera; o

c) Si a diciembre del año anterior (año 2012) tenía activos brutos contables iguales o superiores a 5.000 salarios mínimos (5.000 x $566.700= $2.833.500.000) o unos ingresos brutos contables iguales o superiores a 3.000 salarios mínimos mensuales (3.000 x $566.700= $1.700.100.000; ver parágrafo 2 del artículo 13 de la Ley 43/90). En este último caso, todas sus declaraciones presentadas a lo largo del 2013 (Retenciones en la fuente, IVA, etc.) debieron llevar firma de revisor fiscal y, por tanto, también tendrá que firmar la de Renta 2013. En consecuencia, si al revisor fiscal solo lo nombran por primera vez en la empresa a comienzos del año 2014, por razón de que la empresa solo excedió en diciembre de 2013 los topes de que trata el parágrafo 2 del artículo 13 de la Ley 43/90, éste no tiene que firmar la DR del 2013 (ver Concepto DIAN 72754 de octubre de 2005). De otra parte, para la firma de contador en la declaración de renta 2013 se requiere que el contribuyente no esté obligado a tener un revisor fiscal, que esté obligado a llevar libros de contabilidad y que al cierre del 2013 posea unos activos brutos fiscales o unos ingresos brutos fiscales superiores a 100.000 UVT (100.000 x $26.841= $2.684.100.000; ver artículo 596 y 599 del E.T.).

Pero el Gobierno cada año solo define el valor comercial de los semovientes bovinos (vacas) (ver Resolución 00107 del Ministerio de Agricultura de enero 30 de 2014) y no lo hace para los demás semovientes (caprinos, ovinos, porcinos, etc.). Por tanto, si se desarrolla el "negocio de ganadería" y se poseen semovientes distintos a los bovinos, se deben contratar los servicios de algún perito para que determine su valor comercial a diciembre 31 y así definir el valor patrimonial a diciembre 31, comparando el valor comercial y el costo fiscal. Para quienes no desarrollan el "negocio de ganadería", sino que son simples compradores y revendedores de semovientes, éstos los declaran por su costo fiscal sin importar valores comerciales.

En relación con la determinación del valor comercial para los semovientes bovinos, el declarante que desarrolla el "negocio de ganadería" necesita clasificar su inventario de bovinos según la zona geográfica donde estén ubicados, y a su vez dentro de cada zona clasificarlos entre toros, toretes, vacas horras, vacas con cría, novillas, terneras, etc. Es un trabajo dispendioso[11].

11. Véase también el anexo de "semovientes bovinos" que se incluyó en el archivo en Excel denominado "Formulario 110 y 140 DR 2013 con anexos y formato 1732, que se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tiene acceso con las instrucciones que se le dan en la primera página de este libro.

Por último, se debe destacar que si a los inventarios finales del 2013 se les calcula algún tipo de "provisión", tales provisiones no son aceptadas fiscalmente (ni en renta ni en CREE). Lo que se acepta fiscalmente (tanto en renta como en CREE) es el gasto que se origine al efectuar un "castigo" o "retiro" de hasta el 3% de dicho saldo, cuando se trata de mercancías de fácil destrucción o pérdida (como, por ejemplo, inventarios de medicinas o de alimentos, etc.), pues el artículo 64 del E.T. (que hace parte del capítulo II del Título I del libro I del E.T.) dispone lo siguiente:

*"**Artículo 64. Disminución del inventario final por faltantes de mercancía.** Cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores.*

Cuando el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en mercancías de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras.

La disminución que afecta el costo, excluye la posibilidad de solicitar dicho valor como deducción."

La disminución del inventario por aplicación del artículo 64 se controlará con el renglón 545 del formato 1732.

De otra parte, el artículo 148 del E.T (que aplica por igual tanto en renta como en CREE) indica lo siguiente:

*"**Artículo 148 del E.T. Deducción por pérdidas de activos.** Son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor.*

El valor de la pérdida, cuando se trate de bienes depreciados, es el que resulte de restar las depreciaciones, amortizaciones y pérdidas parciales concedidas, de la suma del costo de adquisición y el de las mejoras. La pérdida se disminuye en el valor de las compensaciones por seguros y similares, cuando la indemnización se recibe dentro del mismo año o período gravable en el cual se produjo la pérdida. Las compensaciones recibidas con posterioridad están sujetas al sistema de recuperación de deducciones.

Cuando el valor total de la pérdida de los bienes, o parte de ella, no pueda deducirse en el año en que se sufra, por carencia o insuficiencia de otras rentas, el saldo se difiere para deducirlo en los cinco períodos siguientes. En caso de liquidación de sociedades o sucesiones, el saldo de la pérdida diferida es deducible en su totalidad, en el año de la liquidación.

No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movible que se han reflejado en el juego de inventarios.

***Parágrafo.** Lo dispuesto en el artículo siguiente será aplicable en lo pertinente para las pérdidas de bienes."*

En consecuencia, si durante el 2013 se castigaron inventarios de cualquier clase (y no solo los de fácil destrucción o pérdida), y el castigo obedeció a causas de fuerza mayor (como las tragedias invernales o hasta el hurto; ver Concepto DIAN 008894 de febrero 10 de 2011, que modificó sus anteriores Conceptos 102401 del 20 de octubre de 2000 y 058114 del 23 de junio de 1999), el costo que se formó con dicho castigo sería aceptado fiscalmente, pero sin formar una pérdida total en la declaración, como lo indica el artículo 148 (si con el castigo se forma una pérdida total en la declaración, el exceso se debe usar hasta en los cinco años siguientes). No obstante, dicho costo se neutralizaría con los ingresos por indemnizaciones si se recibieron durante el mismo 2013. Y si la indemnización se recibe en otro año posterior (2014 o 2015, etc.), la norma del artículo 148 indica que el ingreso por indemnización se trataría como una "recuperación de deducciones", ingreso que según los artículos 195 y siguientes del E.T. se debe considerar como una "renta líquida", la cual va en el renglón 63 de la declaración, para que automáticamente produzca más impuesto de renta. Sin embargo, la DIAN, en las instrucciones de su cartilla para el formulario 110, siempre ha dejado llevar las recuperaciones al renglón 43 de "ingresos brutos no operacionales" (ver renglón 291 en el formato 1732), y allí no hay garantía de que el ingreso bruto produzca más impuesto (como es la verdadera intención del artículo 195 del E.T. que los llama "renta líquida"), pues debajo de este renglón 43 vendrían los gastos normales del año que sí lo pueden afectar (ver Concepto 52752 de agosto de 2005 que contradice lo que la misma entidad estableció en el 61233 de septiembre de 2003). Es decir, los contribuyentes se benefician de que la doctrina más reciente de la DIAN (el Concepto 52752 de 2005) les permite mezclar las rentas líquidas por recuperación de deducciones en su zona de rentas ordinarias (ver el renglón 36 en el formulario 140, el cual finalmente se mezcla con los otros valores que se suman y restan dentro del artículo 37).

6.6. Activos fijos bienes inmuebles y vehículos

En el caso de los bienes inmuebles que se posean como activos fijos, la norma básica que se debe tener presente es la contenida en el artículo 277 del E.T., que por el año 2013 indicó lo siguiente:[12]

*"**Artículo 277. Valor patrimonial de los Bienes Inmuebles.** Los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deben declarar los inmuebles por el costo fiscal, determinado de acuerdo con lo dispuesto en los Capítulos I y III del Título II del Libro I de este Estatuto y en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986.*

Los contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad deben declarar los inmuebles por el mayor valor entre el costo de adquisición, el costo fiscal, el autoavalúo o el avalúo catastral actualizado al final del ejercicio, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 72 y 73 de este Estatuto. Las construcciones o mejoras no incorporadas para efectos del avalúo o el costo fiscal del respectivo inmueble deben ser declaradas por separado.

Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90-2 de este Estatuto".

(Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, se debe también tener en cuenta lo indicado en el inciso 4 del artículo 80 del E.T., a saber:

12. Si los bienes raíces se tienen aportados en un fideicomiso, ya sea de garantía o inmobiliario, etc, se declararían de acuerdo con lo indicado en el artículo 271-1 del E.T., es decir, por el valor intrínseco que les corresponda conforme a su participación en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio y que estará certificado por el administrador del fideicomiso; (véase en especial el parágrafo de dicho artículo 271-1. Además, en el caso de los activos adquiridos bajo leasing financiero (numeral 2 del artículo 127-1 del E.T.), no importa que en la contabilidad se tengan registrados como un activo intangible (cuenta 162535), tal activo deberá declararse con la norma propia de los activos fijos (ver artículo 267-1 del E.T.).

"Cuando se compren o importen a crédito bienes constitutivos de activos fijos, cuyo pago deba hacerse en moneda extranjera, el costo de tales bienes, así como la deuda respectiva se ajustan en el último día del año o período gravable y en la fecha en la cual se realice el pago, en la forma prevista en este artículo."

En todo caso, de acuerdo con lo indicado en el inciso segundo del artículo 41 del E.T., esa diferencia en cambio que se absorbería en los activos fijos en existencia a diciembre 31 por causa de ajustar el pasivo con el que fueron adquiridos, solo se puede absorber si el activo aún no está en condiciones de uso (cuando ya esté en condiciones de uso, todos los ajustes por diferencia en cambio, o intereses y demás gastos de financiación, se deben llevar a la renta fiscal). Y en la parte contable, la norma sería igual, pues los activos fijos solo se ajustan con la diferencia en cambio hasta el momento en que quedaron listos para su uso (ver artículo 64 del Decreto 2649 de 1993). Por tanto, si a diciembre 31 ya estaban listos para su uso, no se afectarían con el ajuste por diferencia en cambio que se le calcule al saldo del pasivo existente a diciembre 31, ya que se entendería que la contrapartida del ajuste sería un ingreso o gasto directamente en el estado de resultados (ver artículo 104 del Decreto 2649 de 1993 y el Concepto 340-022521 de abril de 2003 de la Supersociedades).

13. Todos los activos depreciables que pueda llegar a tener del contribuyente deben estar controlados en algún tipo de anexo especial donde sea posible probar, para cualquiera de ellos, si dicho activo quedó totalmente depreciado en algún momento, y de allí en adelante no se puede seguir calculándoles depreciación. Además, solo de esa forma se saber si al vender ese determinado activo la operación produce "utilidad" o "pérdida".

De conformidad con lo anterior, se deben hacer los siguientes comentarios:

a. Los bienes raíces a declarar en el renglón de "Activos Fijos" (ver renglón 37 del formulario 110 y 135 y 139 del formato 1732) son los que en efecto constituyan un "Activo Fijo" del declarante y por tanto, en el caso específico de las constructoras que manejan "Inventarios de Bienes raíces para la venta" o de los bancos que tengan "Bienes raíces recibidos como dación en pago y disponibles para la venta", tales entidades deberán declarar dichos "Bienes raíces" conforme a las normas que se estudiaron para los "Inventarios" (ver el numeral 6.5 de esta publicación).

b. El valor patrimonial de los bienes raíces para todas las entidades personas jurídicas, por estar obligadas a llevar contabilidad, será siempre el del costo fiscal a diciembre 31 de 2013, el cual se podrá incrementar voluntariamente con el reajuste fiscal de que tratan los artículos 70 y 280 del E.T. (2,04% para el año gravable 2013; ver artículo 2 Decreto 2921 de diciembre 17 de 2013). Nunca deberán compararlo con el avalúo o autoavalúo catastral del 2013 para determinar el valor patrimonial.

c. Si se aplica el reajuste fiscal antes comentado, al momento de calcular el gasto de depreciación fiscal del año (gasto que se calcula solamente sobre las construcciones sin incluir los terrenos), el valor del reajuste fiscal no puede formar parte de la base para el cálculo de dicho gasto por depreciación fiscal (ver inciso segundo del artículo 68 del E.T.).

d. Si el bien raíz fue adquirido con préstamos en moneda extranjera, si el activo aún no está en condiciones de uso, se le aumentaría o disminuiría con el valor con que se actualice el saldo de la deuda a diciembre 31, pero no se le aplicaría el reajuste fiscal mencionado anteriormente.

e. Se debe aclarar que si sobre los bienes raíces se ha contabilizado algún tipo de "provisiones" o "valorizaciones", producto de compararlos con los avalúos técnicos, en ese caso ni las "provisiones" ni las "valorizaciones" se tienen en cuenta para el valor fiscal del bien raíz. Solamente se acepta el saldo de la "depreciación" que se haya practicado sobre la construcción[13]. En el renglón 166 del formato 1732 se insinúa que la provisión sobre activos fijos sería un valor contable y fiscal, pero eso es un error, pues es solo un valor contable. Y para controlar las valorizaciones contables sobre los activos se diseñaron los renglones 182 y 184, los cuales indican que son solo contables y no fiscales.

f. Fiscalmente se puede utilizar un método de depreciación diferente al empleado en la parte contable. Por ejemplo, si en la parte fiscal se usa el método de "reducción de saldos" y en la parte contable el método de "línea recta", en los primeros años será mayor el gasto de depreciación en la parte fiscal que en la parte contable, situación que se revertirá en los últimos años. En este caso, se debe dar aplicación a lo indicado en el artículo 130 del E.T., el cual ordena que una parte de la mayor utilidad contable después de impuestos, generada por la diferencia en esos gastos, debe ser llevada a una reserva especial en el patrimonio y adicionalmente debe contabilizarse un pasivo por impuesto diferido crédito, el cual será contable pero no fiscal (ver renglón 177 del formato 1732). La idea es que la reserva y el pasivo desaparezcan en los años siguientes, cuando en la parte fiscal el gasto depreciación se vuelva más pequeño que el contable[14]. Pero si el declarante adquiere nuevos activos y los sigue sometiendo a depreciaciones aceleradas, esas "diferencias" se demorarán en revertirse.

g. Por último, aunque los contribuyentes que llevan libros de contabilidad solo deben declarar como "valor patrimonial a diciembre 31 de 2013" el respectivo "costo fiscal neto" (y no deben hacer comparaciones con el "avalúo catastral 2013"), y si en el año 2014 se llega a vender dicho bien raíz, entonces al valor de la venta se le podrá enfrentar como "costo de venta" el "avalúo catastral del 2013", sin importar que éste no fue tomado como "valor patrimonial a diciembre 31/2013", y seguidamente restarle la depreciación acumulada (ver artículo 72 del E.T. y Decreto 326 de 1995). Esta es una norma muy importante, pues dicho "avalúo catastral /2013" puede ser mayor al "costo fiscal /2013 calculado hasta antes de depreciación", y por tanto, ayudaría a rebajar la "utilidad en venta del activo" durante el 2014. Esto es justamente lo que beneficia a quienes, por ejemplo, han hecho uso de la opción de compra en contratos de Leasing financiero por unos valores muy simbólicos, y que por tanto, como esa "opción de compra" se les convierte en costo fiscal, en tal caso, si no existiera esta norma que autoriza usar el avalúo catastral del año anterior como costo de venta, se les producirían utilidades muy grandes cuando vendiesen el bien raíz.

14. Véase herramienta en Excel "Modelo para cálculo del impuesto diferido crédito por diferencias temporales" incluida en la zona de descargas que acompaña esta publicación.

Ejercicio Práctico

Para ilustrar lo anterior, examinemos cómo quedaría la hoja de trabajo para una sociedad que va a determinar el valor patrimonial de sus bienes raíces a diciembre 31 de 2013. Y supóngase que como a tales bienes se les practicó un avalúo técnico a diciembre 31 de 2013, al comparar el costo neto contable con dicho avalúo técnico, en las partidas contables se tiene una cuenta de "Valorizaciones".[15]

15. Véase el anexo de "Activos fijos" que se incluyó en el archivo en Excel denominado "Formulario 110 y 140 DR 2013 con anexos y formato 1732", incluida en la zona de descargas que acompaña esta publicación.

Renglones	Código PUC	Nombre cuenta	Saldo contable a diciembre 31 de 2013	Ajustes para llegar al valor fiscal		Valor patrimonial (fiscal) a diciembre 31 de 2013
				DB	CR	
37 del formulario 110 y 135 y 139 del formato 1732	15	Propiedad, Planta y Equipo				
	1504	Terrenos				
	150405	Urbanos	100.000.000			100.000.000
	150499	Ajustes por inflación que se le habían calculado hasta diciembre de 2006	10.000.000			10.000.000
		Reajustes fiscales acumulados hasta diciembre de 2012		18.418.000		18.418.000
		Reajuste fiscal practicado por el año 2013		2.619.000		2.619.000
	1516	Construc. y Edifc.				
	151605	Edificios	200.000.000			200.000.000
	151699	Ajustes por inflación que se le habían calculado hasta diciembre de 2006	30.000.000			30.000.000
		Reajustes fiscales acumulados hasta diciembre de 2012	0	38.509.000		38.509.000
		Reajuste fiscal practicado por el año 2013	0	5.478.000		5.478.000
	1592	Depreciación Acum.				
	159205	De Const. Edific.	(50.000.000)			(50.000.000)
	159299	Ajustes por inflación que se le habían calculado hasta diciembre de 2006	(1.000.000)			(1.000.000)
		Reajustes fiscales acumulados hasta diciembre de 2012	0		2.480.000	(2.480.000)
		Reajuste fiscal practicado por el año 2013	0		836.000	(836.000)
38 del formulario 110 y 182 del formato 1732						
	19	Valorizaciones				
	1910	De Propiedad, Planta. y Equipo				
	191008	Construc. y Edificac.	20.000.000	20.000.000		0

De otra parte, el artículo148 del E.T indica lo siguiente:

*"**Artículo 148 del E.T. Deducción por pérdidas de activos.** Son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor.*

El valor de la pérdida, cuando se trate de bienes depreciados, es el que resulte de restar las depreciaciones, amortizaciones y pérdidas parciales concedidas, de la suma del costo de adquisición y el de las mejoras. La pérdida se disminuye en el valor de las compensaciones por seguros y similares, cuando la indemnización se recibe dentro del mismo año o período gravable en el cual se produjo la pérdida. Las compensaciones recibidas con posterioridad están sujetas al sistema de recuperación de deducciones.

Cuando el valor total de la pérdida de los bienes, o parte de ella, no pueda deducirse en el año en que se sufra, por carencia o insuficiencia de otras rentas, el saldo se difiere para deducirlo en los cinco períodos siguientes. En caso de liquidación de sociedades o sucesiones, el saldo de la pérdida diferida es deducible en su totalidad, en el año de la liquidación.

No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movible que se han reflejado en el juego de inventarios.

***Parágrafo.** Lo dispuesto en el artículo siguiente será aplicable en lo pertinente para las pérdidas de bienes."*

En consecuencia, si durante el 2013 se castigaron activos fijos productivos (y no solo los de fácil destrucción o pérdida), y el castigo obedeció a causas de fuerza mayor (como las tragedias invernales o hasta el hurto; ver Concepto DIAN 008894 de febrero 10 de 2011, que modificó sus anteriores Conceptos 102401 del 20 de octubre de 2000 y 058114 del 23 de junio de 1999), el costo que se formó con dicho castigo sería aceptado fiscalmente, pero sin formar una pérdida total en la declaración, como lo indica el artículo 148 (si con el castigo se forma una pérdida total en la declaración, el exceso se debe usar hasta en los cinco años siguientes). No obstante, dicho costo se neutralizaría con los ingresos por indemnizaciones si se recibieron durante el mismo 2013. Y si la indemnización se recibe en otro año posterior (2014 o 2015, etc.), la norma del artículo 148 indica que el ingreso por indemnización se trataría como una "recuperación de deducciones", ingreso que según los artículos 195 y siguientes del E.T. se debe considerar como una "renta líquida", la cual va en el renglón 63 de la declaración, para que automáticamente produzca más impuesto de renta. Sin embargo, la DIAN, en las instrucciones de su cartilla para el formulario 110, siempre ha dejado llevar las recuperaciones al renglón 43 de "ingresos brutos no operacionales" (ver renglón 291 en el formato 1732), y allí no hay garantía de que el ingreso bruto produzca más impuesto (como es la verdadera intención del artículo 195 del E.T. que los llama "renta líquida"), pues debajo de este renglón 43 vendrían los gastos normales del año que sí lo pueden afectar (ver Concepto 52752 de agosto de 2005 que contradice lo que la misma entidad estableció en el 61233 de septiembre de 2003). Es decir, los contribuyentes se benefician de que la doctrina más reciente de la DIAN (el Concepto 52752 de 2005) les permite mezclar las rentas líquidas por recuperación de deducciones en su zona de rentas ordinarias (ver el renglón 36 en el formulario 140, el cual finalmente se mezcla con los otros valores que se suman y restan dentro del artículo 37).

En el caso de los activos fijos vehículos, se debe destacar que siempre se declararán por el costo fiscal (reajustado opcionalmente con el reajuste fiscal del artículo 70 y 280 del E.T.), pues así lo indica el artículo 267 del E.T. En ningún caso se deben comparar con los avalúos que el Ministerio de Transporte actualiza cada año para los efectos del impuesto departamental anual de vehículos. Además, lo único con lo que se puede afectar el costo de los vehículos es con la depreciación acumulada, pero no se aceptan fiscalmente (ni en renta ni en CREE) los valores por "provisiones" que se les pueden llegar a registrar.

Además, en el caso particular de las entidades del régimen tributario especial, si deciden tomar lo que invierten en activos fijos (cualquiera que sea) y considerarlo mejor como un "egreso o gasto fiscal", en tal caso el activo fijo solo se puede depreciar contablemente, pero no fiscalmente (ver artículo 4 del Decreto 4400 de 2004). Además, en ese mismo caso, el activo fijo se declararía en el patrimonio fiscal a diciembre por su costo antes de depreciaciones, y si algún día se vende el activo, ese costo no podrá tomarse otra vez como "egreso fiscal" (ver Concepto DIAN 068417 de agosto de 2006).

6.7. Intangibles (formados y adquiridos)

Los denominados "activos intangibles" están definidos en el artículo 66 del Decreto 2649/93 así:

"Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios periodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil..."

El inconveniente con este tipo de activos es que pueden ser de dos clases:

a. **Adquiridos o capitalizados:** aquellos que fueron comprados a un tercero pagándole un valor real en efectivo o especie, o que se fueron "formando" al capitalizar determinados costos que el ente económico estableció que debían constituir su activo intangible. En estos casos, el activo se somete a amortización contable y fiscalmente (véase cuenta 16 en el Plan Único de Cuentas)[16]. El valor contable por el cual se traigan contabilizados será el mismo valor patrimonial fiscal a declarar al cierre de diciembre 31/2013 (ver artículo 279 E.T. y el Concepto DIAN 86467 de septiembre 5 de 2008).

b. **Estimados o formados:** nos referimos a activos intangibles tales como el "Know How" o el "Good Will", los cuales se contabilizan como un débito en la cuenta del activo código 1630 y un crédito en la cuenta del patrimonio código 3220 (ver renglones 174 y 219 del formato 1732), pues por ellos no se pagó ningún valor en dinero. Este tipo de activos no se declaran fiscalmente, a menos que se piense venderlos en el año siguiente, en tal caso se necesitará enfrentar un "Costo de ventas" al valor de la venta y así determinar la "utilidad en venta". Por esta razón, el artículo 16 de la Ley 788 de diciembre de 2002 modificó el artículo 75 del E.T., el cual quedó de la siguiente manera:

"El costo de los bienes incorporales formados por los contribuyentes concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, Good Will, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación. Para que proceda el costo previsto en este artículo, el respectivo intangible deberá figurar en la declaración de renta y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable y estar debidamente soportado mediante avalúo técnico."

Así las cosas, si durante el 2014 se piensa vender el "Know How" de la empresa, y el precio de venta sea de $100.000.000, en la declaración de renta 2013 se deberá incluir en el renglón 38 Otros activos (ver renglón 174 del formato 1732) un valor de $30.000.000. Con esta medida el Gobierno está "beneficiando" a los contribuyentes que al vender esta clase de activos piensan que no tienen ningún costo de ventas para rebajar la utilidad, pero los "golpea" en razón de que al tener declarado el activo, se produce más renta presuntiva en el año siguiente, pues se infla el patrimonio bruto y, por aritmética simple, el patrimonio líquido. Adicionalmente, en los años en que se establecieron "impuestos al patrimonio", acogerse a este "beneficio" les inflaba su pa-

16. Para el caso del intangible denominado "crédito mercantil adquirido", el cual se origina cuando una sociedad adquiere el control de otra pagando un valor superior al valor intrínseco que tenían las acciones de la subordinada en la fecha de la operación (ver Circular conjunta 011 de Superfinanciera y 006 de Supersociedades de agosto 18 de 2005, numerales 15 hasta 19), su amortización formando un gasto deducible tanto en renta como en CREE dependerá de que se aplique lo indicado en el nuevo artículo 143-1 del E.T. creado con el artículo 110 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012.

trimonio líquido de diciembre 31, que en la práctica es el mismo de enero 1, y ello los podía convertir en sujetos obligados a responder por el impuesto al patrimonio. Pero el incluir fiscalmente este tipo de intangibles también ayuda a que se eleve el patrimonio líquido, y en el año siguiente se mejore el margen de intereses deducibles de acuerdo con la norma del artículo 118-1 del E.T. (subcapitalización).

6.8. Pasivos

Los pasivos o deudas aceptadas fiscalmente se encuentran regulados en los artículos 283 a 287, 343, 767, 770 y 771 del E.T. (ver renglones 40 del formulario 110 y 188 a 209 del formato 1732); por tanto, los comentarios pertinentes a este respecto son:

a. En el caso de los pasivos no monetarios (es decir, los expresados en moneda extranjera, UVR o pacto de reajuste) se deben ajustar con la tasa de cambio oficial a diciembre 31/2013 ($1.926, 83), o con la tasa oficial de la UVR a diciembre 31 de 2012 ($207,83), o con la unidad de reajuste con la cual se haya realizado su pactación (Ej.: el valor del salario mínimo).

b. A raíz de que el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012 derogó al artículo 287 del E.T., al cierre del 2013 se volverán a aceptar como pasivos fiscales los que correspondan a las obligaciones que un establecimiento permanente en Colombia (ejemplo una sucursal) tenga con su casa matriz en el exterior, e igualmente los pasivos que las empresas colombianas tengan con sus vinculados económicos en el exterior. Lo anterior provocará que se disminuya el patrimonio líquido y se reduzca la renta presuntiva para el año siguiente, pero también se reduce el margen de intereses deducibles en el ejercicio siguiente por la aplicación de la norma de subcapitalización (artículo 118-1 del E.T.).

c. No son aceptados los pasivos meramente "estimados" o "provisionados" o "contingentes" (en el plan de cuentas, los reflejados en la cuenta 26), pues solo se aceptan los pasivos reales y consolidados. El único pasivo aceptado de esos registrados en la cuenta 26 es el correspondiente al cálculo actuarial de pensiones de jubilación (cuenta 2620), pasivo que contablemente tiene una nueva forma de ser calculado, ya que el artículo 77 del Decreto 2649 de 1993 fue modificado con el Decreto 4665 de diciembre 7 de 2010. Para fines fiscales del gasto que se origina por la amortización del cálculo actuarial de pensiones de jubilación, se debe seguir calculando conforme a las normas de los artículos 111 a 113 del E.T., los cuales no sufrieron modificaciones durante el 2013 (ver los renglones 201 y 202 del formato 1732). Así las cosas, lo que se pueda reclasificar desde la cuenta 26 hacia las demás cuentas del pasivo debe hacerse en diciembre 31/2013 (por ejemplo, la provisión de prestaciones sociales).

d. Tampoco es aceptado como pasivo fiscal el valor del "impuesto diferido crédito" (ver renglón 205 del formato 1732), pues éste solo surge de las contabilizaciones del gasto impuesto de renta contable y no es un pasivo con un beneficiario externo real.

e. Si al causar un costo o gasto contra un pasivo sucede que el costo o gasto no es deducible (ejemplo: causar un valor por impuesto de registro), en todo caso el pasivo sí es aceptado fiscalmente aunque el costo o gasto no lo sea, pues el pasivo es un pasivo real.

f. En cuanto a las entidades del régimen tributario especial (artículo 19 del E.T.), si han tomado parte de sus excedentes contables y los han llevado a cuentas del pasivo, porque así se los exige la norma contable (caso por ejemplo de las cooperativas;

ver artículo 54, Ley 74 de 1989), esos pasivos no serían aceptados fiscalmente. La razón es muy simple: tal pasivo es en realidad un mayor valor del patrimonio. Son las "utilidades" o "excedentes" de ejercicios anteriores que le siguen perteneciendo a la propia entidad, pues tales entidades nunca las distribuyen entre sus fundadores o asociados, ya que justamente son entidades sin ánimo de lucro (simplemente las reflejan en un pasivo para llevar un control especial de la ejecución de tales excedentes). Es decir, para efectos fiscales, sería un "pasivo" sin beneficiario externo real y, por tanto, no aceptado en la elaboración de la declaración de renta (véase artículo 282, 770 y 771 del E.T.; el parágrafo 2 del artículo 1 del Decreto 4400 de diciembre 2004 y el Concepto DIAN 20835 de abril 12 de 2004 en el problema jurídico No. 2 de dicho Concepto). Además, en el caso particular de las Cooperativas de Trabajo Asociado, téngase en cuenta que la propia Supersolidaria ha dicho que en tales entidades no se deben manejar pasivos de "ingresos recibidos para terceros" por los valores que luego utilizarán para pagar las compensaciones a sus asociados (ver el Concepto 20091100086401 de 11 de mayo de 2009). Es decir, que las CTA siempre reflejarán en el ingreso bruto el valor total cobrado al cliente, y en el gasto, el valor pagado por compensaciones a sus asociados.

g. Por último, para quienes tienen afectado su patrimonio líquido con la inclusión de pasivos inexistentes o ficticios (algo que se hace para esconder un incremento en el patrimonio líquido que no quieren justificar con ingresos), se debe recordar la gravedad que ello implica cuando la DIAN lo detecte, debido a que la DIAN convertirá el valor de tales pasivos en una renta líquida especial (renglón 63 del formulario), lo cual produce más impuesto de renta y más anticipo al impuesto de renta del año siguiente (ver artículo 239-1 E.T.).

6.9. El patrimonio líquido con que se cierre el año 2013 y el monto de los intereses deducibles para el año 2014

El artículo 109 de la Ley 1607 de 2012 agregó al E.T. el nuevo artículo 118-1 (norma que trajo efectos en el impuesto de renta pero no en el CREE para el año gravable 2013 y siguientes), el cual indica que en el caso de los contribuyentes diferentes a los inspeccionados o vigilados por Superfinanciera, o diferentes a los ejecutores de proyectos de infraestructura de servicios públicos, los gastos deducibles por intereses serán solo los que se causen o paguen sobre obligaciones financieras cuyo monto promedio durante el año no exceda el resultado de multiplicar por 3 el "patrimonio líquido del año anterior". Y si se trata de los ejecutores de las viviendas de la Ley 1537 de 2012, pueden deducir los intereses sobre obligaciones que representen hasta 4 veces el patrimonio líquido del año anterior.

Esta norma, reglamentada con el Decreto 3027 de diciembre 27 de 2013 (el cual tiene defectos y a la fecha en que se hace esta publicación ya se había anunciado –desde febrero 6 de 2014– el proyecto de Decreto con que lo corregirían), solo tendría aplicación en el caso en que exista el "patrimonio líquido del año anterior", lo cual significa que en el primer año de operaciones de una sociedad esta norma no podría aplicarse, y esa sociedad podrá restar los intereses sin sujetarse a este nuevo límite del artículo 118-1 (aunque el artículo 7 del Decreto 3027 advierte que deberán tener cuidado con que no se configure un "abuso tributario" en los términos de lo establecido en los artículos 869 a 869-2 del E.T creados también con la Ley 1607). Además, si para el segundo o posterior año de una sociedad su patrimonio líquido del año anterior es negativo, no podrá restar nada de valores por gastos deducibles por intereses, pues su nivel de endeudamiento permitido fiscalmente era el resultado de multiplicar por 3 un patrimonio líquido negativo (patrimonio que en realidad se toma como cero, lo cual literalmente lleva a la multiplicación de 3 x 0 = 0).

Así que el patrimonio líquido con el que se cierre el año 2013 será justamente el referente para planear tributariamente cuántos intereses de los que se paguen o causen durante el año 2014 podrán ser tratados como deducibles al cierre del año 2014. Por este motivo, si alguna persona jurídica decide, por ejemplo, no incluir algunos pasivos a diciembre 31 de 2013 (a pesar de que sean reales y estén soportados), elevará su patrimonio líquido a diciembre 31 de 2013, y así aumentará el valor de los intereses deducibles en el 2014 (aunque a cambio se les incremente la renta presuntiva del año siguiente, es claro que algunos no calculan renta presuntiva en renta, pero sí lo tendrán que hacer siempre en el CREE; ver artículo 191 del E.T. y el Decreto 2701 de noviembre de 2013). Dejar de incluir pasivos no es castigado por la norma tributaria, pues con los pasivos reales, a diferencia de los activos, se puede decidir incluirlos o no en las declaraciones de renta. Y si se piensa que al dejar de incluir algún pasivo se generan problemas de "renta por comparación patrimonial" (artículos 239 y siguientes del E.T.), en ese caso se diría que no hay problema, pues la situación es exactamente igual a la que se presentaba hasta el 2012 en las entidades que tenían pasivos con sus vinculados económicos en el exterior, las cuales hasta ese año no podían en efecto incluir los pasivos fiscalmente, dado que el artículo 287 del E.T. se los impedía , pero aun así incluyeron los activos que hubieran sido adquiridos con esos pasivos, y toda esa aparente "renta por comparación patrimonial" se explica debidamente en un anexo que aclarará la variación del patrimonio líquido desde al año anterior hasta el nuevo año.

Capítulo 7

Ingresos y Rentas Exentas tanto en renta como en CREE

Quiénes deben discriminar sus ingresos brutos del año distinguiendo si le constituyen rentas gravadas o rentas exentas o ganancias ocasionales), y quiénes no deben hacerlo.

Diferencias entre ingresos contables pero no fiscales y viceversa.

Control que la DIAN pretende hacer a los tipos de ingresos denunciados en la declaración de renta (formulario 110) mediante los renglones 244 a 317 de las hojas 5 a 7 del formato 1732.

Manejo de los ingresos brutos y las rentas exentas en el nuevo formulario 140 para declaración del CREE.

En este capítulo efectuaremos consideraciones relativas a las principales diferencias que pueden existir con el manejo de ciertos ingresos en la parte contable y en la fiscal; igualmente destacaremos algunos puntos importantes sobre el manejo dentro del formulario 110 (declaración de renta o de ingresos y patrimonio) y del formulario 140 (declaración del CREE), en cuanto a los ingresos que deben figurar en dichas declaraciones.

7.1. Ingresos contables pero no fiscales

En la contabilidad se pueden tener partidas por ingresos que fiscalmente no se consideran como tales. Este es el caso de los "ingresos de ejercicios anteriores" (cuenta 4265 en el PUC de comerciantes), pues en realidad, si son de ejercicios anteriores, lo que se debe hacer fiscalmente es corregir las declaraciones de renta y de IVA de esos años (si aún no están en firme) para que produzcan el impuesto en el ejercicio al que en verdad correspondían.

También existe el caso del "ingreso método de participación" (cuenta 4218 en el PUC de comerciantes y renglón 285 del formato 1732), el cual fiscalmente no se denuncia, ya que la DIAN, con su Concepto 29461 de marzo 25 de 2008, concluyó que la aplicación del "método de participación patrimonial" es solo un método de contabilización con efectos contables (tal como lo habían dicho mucho tiempo atrás la Supersociedades y la Supervalores en sus Conceptos 2002-01-025043 de mayo 2 de 2002 y 20023-925 de mayo 17 de 2002, respectivamente), y por consiguiente los resultados de la aplicación de este método de participación patrimonial no se deben tener en cuenta para efectos de determinar el valor patrimonial por el cual la matriz declararía las acciones a diciembre 31 (ver numeral 6.2 de esta obra) ni los verdaderos ingresos del periodo ni los gastos (ver cuenta 5313 en el PUC donde se lleva el registro de "pérdida método de participación patrimonial). Por tanto, ni en la declaración de renta ni en la del CREE se denunciará este "ingreso" ni tampoco se denuncia el "gasto", pues son valores que quedan como "cifras contables no fiscales" en la conciliación de la renta contable y la fiscal. Solo si algún día las subordinadas le distribuyan realmente el ingreso por dividendos al ente matriz, en ese momento la matriz tendrá que reconocer el "ingreso por dividendos".

Otros casos de ingresos contables, como el "ingreso por recuperación de provisiones" (cuenta 425035), tampoco son fiscales, pues se originan justamente del hecho de que las cuentas de provisiones sobre los activos (1299, 1599, 1899) son ajustadas a un menor valor y, por tanto, si en el año en que se formó el gasto provisión contra la cuenta del activo por "provisiones" sucedió que ni el gasto ni la provisión sobre el activo se tomaron fiscalmente, entonces en el año en que se "recupera el gasto provisión", el ingreso que se forma es solo contable pero no es fiscal.

7.2. Ingresos fiscales que no figuran como tales en el estado de resultados contables

Sobre este tema se debe tener cuidado con la forma en que se llevan a la declaración de renta o de ingresos y patrimonio algunos ingresos especiales fiscales, aunque en la contabilidad no figuren como tales en el estado de resultados.

Por ejemplo, las permutas o las daciones en pago. En todos los casos, el ingreso bruto originado de las operaciones (pues todas se asimilan a ventas) se debe denunciar en el formulario de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio (y hasta en el reporte de información exógena; ver Resolución 273 de octubre de 2013), así en las cuentas del ingreso contable no figuren tales ingresos o figuren en forma parcial. Es decir, si se usa un activo de la empresa para hacer dación en pago y con ello cancelar un pasivo, en la contabilidad acreditan el activo y debitan el pasivo, pero no afectan el estado de resultados contable. Sin embargo, en la declaración de renta (y en la del CREE si el activo vendido se había poseído menos de dos años) esta operación se denunciaría en el formulario 110 como si hubiese sido una venta, informando el precio de venta del activo (el precio con el cual de una vez quedaba cubierto el pasivo) en los renglones 43 o 65 del formulario 110; y en el renglón de "otros costos" (renglones 50 o 66 del formulario 110) se denuncia el costo fiscal de venta del activo. Si el activo dado como dación

en pago había sido poseído por menos de años, en ese caso el sujeto usaría el renglón 28 para reportar el precio de venta y el 33 para reportar su costo al CREE.

En cuanto al valor de las "primas en colocación de acciones o cuotas sociales", cuenta 3205 del PUC, debe recordarse que fiscalmente, y a causa de que el artículo 91 de la Ley 1607 modificó el artículo 36 del E.T., no volverán a figurar entre los "ingresos brutos fiscales" que luego se restaban como "no gravados" (de ahí que hay un error en el renglón 286 del formato 1732 en el cual insinúan que fiscalmente seguiría figurando el "ingreso por prima en colocación de acciones"). Además, el "ingreso por donaciones recibidas", en la contabilidad se lleva a veces directamente a la cuenta del patrimonio "3210", pero en el formulario 110 y en el 140 figurarán como ingresos brutos (ver renglón 299 o 300 en el formato 1732).

7.3. Ingresos que constituyen renta ordinaria e ingresos que constituyen ganancia ocasional y manejo de las rentas brutas especiales

Para efectos fiscales, y pensando en la declaración de renta o de ingresos y patrimonio (formulario 110) se deben declarar todos los ingresos, ordinarios y extraordinarios, gravados y no gravados, de fuente nacional y/o del exterior, en dinero o en especie, que sean susceptibles de constituir un incremento en el patrimonio del contribuyente. Para el caso de las personas jurídicas, las cuales están obligadas a llevar contabilidad, es claro que los ingresos antes mencionados se deberán declarar en el momento en que se causaron, es decir, independientemente de que se hayan recibido o no efectivamente en dinero o en especie dentro del año fiscal (ver artículo 27 del E.T.).

Pero en el caso de los obligados a presentar la declaración del CREE (formulario 140), allí solo se deben llevar los ingresos que forman rentas ordinarias (gravadas y no gravadas con el CREE, de fuente nacional y/o del exterior, en dinero o en especie) que sean susceptibles de constituir un incremento en el patrimonio del contribuyente, pero no se deben incluir los ingresos brutos (ni sus costos ni deducciones) de partidas que formarían ganancias ocasionales (ver artículo 21 y 22 Ley 1607, y la instrucción para el renglón 28 en el respaldo del formulario 140). Como esta declaración la presentan en su totalidad personas jurídicas, es claro que los ingresos que se deban denunciar en el CREE se incluirán por causación, es decir, independientemente de que se hayan recibido o no efectivamente en dinero o en especie dentro del año fiscal.

Además, y pensando tanto en el impuesto de renta como en el CREE, si algunas partidas o rentas recibidas en el año forman rentas ordinarias, pero al mismo tiempo son de las mencionadas expresamente en el Capítulo IV del Título I del Libro I del E.T. (ver artículos 91 a 103 del E.T.), estas se denominan "rentas brutas especiales" e implican un manejo especial dentro del formulario. Así por ejemplo, el artículo 93 indica que en el "negocio de ganadería" (es decir, para quien hace todo el ciclo de cría, levanta, ceba y venta del animal), lo que se denunciaría como "ingreso bruto" no es el precio de venta bruto de la vaca, sino que el ingreso bruto será directamente la diferencia entre el precio de venta y el costo directo de la vaca. Por tanto, y pensando en el renglón 29 del formulario 140 para declaración del CREE, en él se tendrán que denunciar esas ventas de las vacas en esa forma y no se tendría que usar el renglón 28 para declarar el precio de venta, y luego en el 33 incluir el costo de venta de las vacas. Con este tratamiento de "renta bruta especial" a las ventas de las vacas en el negocio de ganadería se evita inflar mucho el renglón de "ingresos brutos", el cual puede llegar a ser la base para liquidar una sanción de extemporaneidad del artículo 641 (en el caso de que no haya "impuesto a cargo"), o también puede ser la base para tener que responder en el futuro por la entrega de reportes de información exógena

(ver Resoluciones DIAN 273 de diciembre 10 de 2013 que solicitó la información exógena del año gravable 2013 y la 228 de octubre de 2013 que exigió la información exógena del año gravable 2014).

Sin embargo, de acuerdo con las normas vigentes del E.T., se debe aclarar que los contribuyentes declarantes del régimen ordinario, sus ingresos brutos dentro del formulario 110 y/o 140 (junto con sus costos y deducciones) deben clasificarlos así:

a. Los que formarían rentas ordinarias gravadas (renglones 42 a 44 del formulario 110 y entre los renglones 28 y 29 del formulario 140).

Algunas de estas rentas ordinarias se pueden restar como "ingresos no gravados" en el renglón 47 del formulario 110, o en el renglón 31 del formulario 140 (para saber cuáles se restan en el formulario 110, ver artículos 35-1 a 57-2, 126-1 y 126-4 del E.T. y otras normas relacionadas[1]; y para el formulario 140, ver lo que establece el artículo 22 de la Ley 1607, el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013 y el Capítulo 2 de este libro). Los costos y gastos deducibles asociados a estos ingresos ordinarios se reportan en los renglones 49 a 56 del formulario 110, o en los renglones 33 y 34 del formulario 140 (excepto los asociados a la parte de los ingresos que se haya restado como "ingreso no gravado", los cuales son costos y gastos no deducibles; ver artículo 177-1 del E.T.). Los ingresos brutos ordinarios, y en el caso del formulario 110, se reportan en las casillas tipo 1 de cada uno de los renglones 244 a 311 en las páginas 5 a 7 del formato 1732. Y si al mismo tiempo alguno de ellos se puede restar todo, en parte como un "ingreso no gravado" (renglón 47 del formulario 110), el valor a tomarse como no gravado se mostrará también en la casilla tipo 4 del respectivo renglón dentro formato 1732. Adviértase que en relación con los costos y gastos asociados a los ingresos que se restarán como ingreso no gravados, el formato 1732 utiliza de forma especial los renglones 352 y 434, pues lo que en ellos se va a reportar son los costos y gastos de los ingresos no gravados, pero dichos costos y gastos *primero tienen que estar sumando en algún renglón anterior al 351 o en algún renglón anterior al 434*, y por esta razón el prevalidador con que se construye el formato 1732 toma luego lo del 352 y 434 y lo resta dentro de los renglones donde se totalizan los costos o donde se totalizan las deducciones. De hecho, los renglones 352 y 434 son solo fiscales y no tienen casillas para valor contable, ya que en la parte contable no se restan. Solo se restan en la parte fiscal.

b. Los que formarían rentas ordinarias exentas (por explotar actividades económicas como las mencionadas en los artículos 207-2 del E.T., o por ser un tipo de renta exenta de las que el artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013 sí dejan restar en el CREE).

Su ingreso bruto también iría en los renglones 42 a 44 del formulario 110 y en los renglones 28 y 29 del formulario 140. Pero si luego de restarle sus costos y gastos arrojan "utilidad", esta utilidad se resta en el renglón 62 del formulario 110, o en el renglón 35 del formulario 140 (ver artículo 177-1 del E.T. aclarado con el Concepto 39740 de 2004; ver también el numeral 7.7.1 de esta publicación). Estos ingresos ordinarios que formen rentas exentas, pensando en el formulario 110, son los que se reportan en las casillas tipo 3 de cada uno de los renglones 244 a 311 en las páginas 5 a 7 del formato 1732. En cuanto a los costos y deducciones asociados a los ingresos que forman rentas exentas, recuérdese que la DIAN en su Concepto 39740 de 2004 estableció que se deben incluir en la declaración para llevar al renglón 62 del formulario 110, o al 35 del formulario 140, solo la verdadera "renta" (o "utilidad") exenta, la cual, en el caso del formulario 110, se enfrentará al mayor valor entre la renta líquida (renglón 60) o la renta presuntiva (renglón 61). Y en el caso del CREE, el renglón 35 se fusiona en un solo total dentro del renglón 37 con los demás renglones 32 a 34 y hasta 36 (este tema es

1. Para ver más detalles del tipo de "ingresos no gravados" que se pueden restar en un formulario 110, véase la obra "Conciliación del impuesto de renta y CREE con el resultado contable al cierre del 2013", editado en diciembre de 2013 por Editora actualicese.com. También se puede utilizar el listado que aparece en el numeral 3 del artículo 28 de la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013, modificada con la 074 de marzo 6 de 2014, con la cual se solicitó la información exógena del año gravable 2013 y sobre la cual también se puede consultar nuestra obra "Guía para la preparación y presentación de la información exógena tributaria a la DIAN por el año gravable 2013" editada en marzo de 2013 por Editora actualicese.com

delicado y lo destacamos más adelante en el numeral 7.7.2 de esta publicación). Así que los costos y deducciones asociados a las partidas que forman "rentas exentas" estarán involucrados fiscalmente entre los renglones 50, 52, 53 o 55 del formulario 110 (con su detalle en los renglones 318 a 359, o 364 a 434 del formato 1732), y entre los renglones 33 y 34 del formulario 140. Además, en unos renglones simplemente informativos del formato 1732 (renglones 360 y 436) se informará cuanto sumaron los costos y las deducciones asociados a las rentas exentas.

c. **Los que formarían ganancias ocasionales gravables:** que irían solo en el renglón 65 del formulario 110 (como lo serían el valor de una lotería o el del precio de venta de un activo fijo poseído por más de dos años; ver artículos 299 a 317 del E.T.).

Si tienen costos, se les resta en el renglón 66. Y si tienen una parte como "no gravada" se les resta en el renglón 67. Los ingresos que formen ganancias ocasionales son los que se reportan en las casillas tipo 5 de cada uno de los renglones 287 a 302 en las páginas 6 y 7 del formato 1732. Y si tienen parte no gravada, esa parte se muestra al mismo tiempo en la casilla tipo 4 del respectivo renglón.

En cambio, tanto los contribuyentes que pertenecen al "régimen especial", como las entidades "No contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio", (los cuales solo presentan el formulario 110, pero nunca presentarán el o 140) denuncian la totalidad de sus ingresos, ordinarios y extraordinarios, junto con sus respectivos costos y gastos, únicamente en la sección de "rentas ordinarias" (renglones 42 a 56 del formulario 110; ver artículo 356 del E.T. y el artículo 599 del E.T.). Nunca manejan la zona de "Ganancias ocasionales" (renglones 65 a 67). Por consiguiente, si, por ejemplo, una entidad del régimen especial tuvo ingresos por venta de activos fijos poseídos por más de dos años, tales ingresos los denunciará en el renglón 43, y al utilizar los renglones 294 y 295 del formato 1732 mencionará que son ingresos que le ayudan a formar su "renta exenta". Pero si tuvo ingresos por loterías, rifas y similares, el renglón 296 del formato 1732 tiene el error de no dejarles informar esos ingresos como un valor que formaría rentas ordinarias exentas (lo obliga a denunciarlo como "ganancias ocasionales"). La solución para estos casos es que estas entidades tomen el valor del ingreso por la rifa o premio y lo lleven a los renglones 299 o 300 del formato 1732 y luego le expliquen a la DIAN.

La gran mayoría de las entidades del régimen especial pueden tratar todas sus rentas como "rentas ordinarias exentas" (casillas tipo 3 en los renglones de los ingresos del formato 1732), pues luego restarán su utilidad fiscal en el renglón 62 del formulario 110 (ver artículo 358 E.T.). Las entidades no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio pueden considerar sus rentas como "rentas ordinarias gravadas", pero teniendo claro que luego no tienen que liquidar ningún tipo de impuesto, debido a que justamente son no contribuyentes y solo llegan hasta el renglón 57 del formulario 110. Además, las entidades no contribuyentes declarantes no tienen que elaborar esta vez el formato 1732 (ver el parágrafo del artículo 2 de la Resolución 0060 de febrero 20 de 2014).

De otra parte, si el declarante de renta estuvo obligado a presentar declaraciones de IVA a lo largo de todo el año 2013, se entiende que el total de "ingresos brutos" e "ingresos netos" que haya denunciado en las seis declaraciones de IVA tendría que coincidir con lo que denuncie como "ingresos brutos" e "ingresos netos" en la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del formulario 110 (aunque puede haber diferencias como, por ejemplo, que solo en la declaración de renta es donde se incluiría el ingreso por rendimientos presuntivos en préstamos en dinero a socios).

7.4. Implicaciones tributarias en el impuesto de renta (pero no en el CREE), el haber estado sujeto al régimen de precios de transferencia durante el 2013. Aplicación de las nuevas normas "antiabuso" creadas por la Ley 1607

De acuerdo con lo indicado en los artículos 260-1 a 260-11 del E.T. (todos con nuevas versiones para el 2013 y siguientes, pues fueron modificados con los artículos 111 a 121 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012), los contribuyentes del impuesto de renta ante el Gobierno colombiano (sea del régimen ordinario o del régimen especial) ubicados en Colombia que hayan realizado operaciones de ventas o compras o préstamos, etc., con entidades que sean sus vinculadas económicas o partes relacionadas y ellas hayan estado ubicadas en el exterior o incluso dentro de alguna zona franca en Colombia (algo que esta vez se detectará con los renglones 251, 253 , 277, 278, 280, 374 y 405 del formato 1732), en ese caso todas esas operaciones debieron hacerse con sujeción a lo que la norma denomina "Régimen de Precios de Transferencia", el cual tiene efectos en la determinación del impuesto de renta, pero no en el CREE (si es que el declarante de renta también debe presentar la del CREE; ver parágrafo del artículo 260-2 del E.T.). [2]

Es claro que la intención del Régimen de Precios de Transferencia (el cual se viene aplicando en Colombia desde el ejercicio fiscal 2004 en adelante, y que para el 2013 fue reestructurado con los cambios que le hacen los artículos 111 a 121 de la Ley 1607) busca que tales personas naturales y jurídicas le sustenten a la DIAN que cuando realizaron operaciones con sus vinculados económicos en el exterior, no lo hicieron para que la "utilidad fiscal" del grupo económico quedase tácitamente ubicada en esos países del exterior con menor tributación que existe en Colombia y se afecte entonces la tributación que la empresa en Colombia debe hacer al Gobierno colombiano.[3]

Y es para atacar este tipo de situaciones que en la Ley 1607 se aprovechó para adicionar al E.T. los nuevos artículos 869, 869-1 y 869-2 con los cuales la DIAN podrá objetar toda figura jurídica ejecutada a partir del 2013 y que cumpla con los criterios mencionados en los nuevos artículos, pues la misma puede terminar siendo calificada como una figura de "abuso tributario". Dentro de los criterios del artículo 869-1 con los cuales se indica que la DIAN puede iniciar una investigación por un posible "abuso tributario" se encuentra justamente el de que las operaciones se hayan realizado entre vinculados económicos. Además, en noticias del mes de marzo de 2014, la DIAN anunció que el Gobierno colombiano se está uniendo a otros países para enfrentar las figuras tributarias internacionales que corresponden a lo que los expertos empiezan a denominar Erosión de la base gravable y el traslado de beneficios[4].

2. Aunque todos los contribuyentes quedaban sujetos al mencionado régimen, solo aquellos que a diciembre de 2013 tuviesen un patrimonio bruto fiscal igual o superior a 100.000 UVT, o sea 100.000 x $ 26.841= $2.684.100.000, o unos ingresos brutos fiscales totales del año 2013 en el formulario 110, tanto los constitutivos de rentas ordinarias más los constitutivos de ganancias ocasionales, iguales o superiores a 61.000 UVT, o sea 61.000 x $26.841=$1.637.301.000, son los que están obligados a preparar y presentar la "Documentación comprobatoria" y a presentar la "Declaración informativa individual o consolidada de Precios de Transferencia" en otros formularios, a saber, el formulario 120 y el 130; ver artículo 260-9 del E.T. y el Decreto 3030 de diciembre 27 de 2013 (que derogó y a la vez reemplazó al 4349 de 2004) y los artículos 22 a 24 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013; los que no alcanzan esos topes no presentarían dichas declaraciones, pero sí pueden necesitar hacer ajustes en sus ingresos, costos, gastos y pasivos que lleven a su declaración de renta, formulario 110, del 2013, como pasaremos a demostrar más adelante.

3. El Régimen de Precios de Transferencia solo tiene efectos en lo relativo al impuesto de renta. No tiene efectos en el CREE ni en otros impuestos nacionales ni territoriales diferentes, como sería el IVA o el de Industria y Comercio.

4. BEPS por su sigla en inglés; véase el comunicado DIAN No. 66 de marzo de 2014 en el siguiente enlace: http://www.dian.gov.co/descargas/EscritosComunicados/2014/66_Comunicado_de_prensa_06032014.pdf

Ejercicio Práctico

Para que podamos entender lo que esto significa, planteemos el siguiente ejemplo: Supóngase que la sociedad A, constituida y domiciliada en Colombia, tiene su sociedad matriz, la sociedad B, ubicada en Costa Rica. A tal sociedad matriz, y durante el año 2013, la sociedad A le compró las mercancías (se las importó), para luego revenderlas aquí en Colombia.

Si el precio de la compra de tales mercancías no se ha fijado conservando los mismos precios comparables a los que se los hubiera podido comprar a una empresa distinta de su matriz (empresa no vinculada), o si al revenderlas en Colombia no se forma el mismo margen de utilidad fiscal que se formaría si la compra fuese hecha a empresas no vinculadas, la sociedad A, al hacer su declaración de renta ante el Gobierno colombiano, reflejaría una pequeña utilidad fiscal y, por tanto, liquidaría un impuesto muy por debajo de lo normal, mientras que la

que quedaría "engordada" sería su casa matriz en Costa Rica, donde la tributación es mucho más pequeña que en Colombia (se "transfiere" la utilidad a otro país en beneficio del gran grupo económico, y por ello el nombre de Régimen de Precios de Transferencia).

La explicación con cifras del anterior caso podría ser así:

Operación	Registros en la Contabilidad de la Sociedad A		Registros en la Contabilidad de la sociedad B	
	Si no estuviese obligada a aplicar Régimen de Precios de Transferencia	Estando obligada a aplicar Régimen de Precios de transferencia	Si no estuviese obligada la empresa en Colombia al Régimen de precios de Transferencia	Estando obligada la empresa en Colombia al Régimen de Precios de transferencia
Ventas de las mercancías (al público en Colombia)	3.000	3.000		
Ventas a la sociedad A			2.000	1.400
Costo de la mercancía vendida (que había sido comprada a la sociedad B en el exterior)	(2.000)	(1.400)		
Costo de fabricación de la mercancía			(800)	(800)
Utilidad bruta en ventas	**1.000**	**1.600**	**1.200**	**600**
Impuesto de renta en Colombia (25%)	250	400		
Impuesto de renta en Costa Rica (10%)			120	60

Obsérvese cómo para la sociedad A que es la que tributa en Colombia, su impuesto neto de renta se ve aumentado cuando debe hacer su declaración de renta en Colombia, reflejando unos "costos de mercancía vendida" menores a los que en verdad incurrió cuando le compró a su casa matriz en Costa Rica, pues si la mercancía no se la hubiese comprado a su casa matriz (que es su vinculada económica), sino a otra empresa que vende la misma mercancía, la hubiera comprado más barata y habría mostrado más utilidad.

De lo anterior surge la siguiente pregunta: ¿El hecho de que la sociedad A esté obligada a reflejar un "costo de ventas" menor al real, significa que entre la sociedad A y la sociedad B se debe cambiar el valor *contable* para que sea igual al valor *fiscal* que se debe llevar a la declaración de renta en Colombia de la sociedad A?

Para responder a esta pregunta se debe tener en cuenta que el Régimen de Precios de Transferencia únicamente tiene propósitos fiscales, es decir, que es solamente la sociedad A la que, de llegar a manejar precios o márgenes por fuera de los rangos normales de operaciones, tendría que hacer, solo en su declaración de renta y no en su contabilidad, los ajustes necesarios para que en dicha declaración se reflejen los precios aceptables según el Régimen de Precios de Transferencia.

Por tal razón, el precio *comercial* que se quieran fijar entre la sociedad A y la sociedad B para hacer sus operaciones (y con las cuales afectan sus registros c*ontables) no tiene por qué ser cambiado.* Solamente que cuando la sociedad A haga su declaración de renta ante el Gobierno colombiano, esas cifras contables deben ajustarse para llevarlas hasta el precio fiscal que exige su sometimiento al Régimen de precios de Transferencia. Y a la contabilidad de la sociedad B, como ella no tributa ante el Gobierno colombiano, no la afectan esos ajustes que la sociedad A deba hacer de sus cifras tributarias.

En consecuencia, y conservando las mismas cifras del ejemplo antes mencionado, ilustremos lo que únicamente a la sociedad A le tocaría hacer a la hora de hacer su declaración de renta 2013, formulario 110, ante el Gobierno colombiano:

Operación	Saldos contables a diciembre de 2013	Ajustes para llegar a saldos fiscales, motivados por los resultados de la aplicación del Régimen de Precios de Transferencia		Saldo fiscal a diciembre de 2013
		DB	CR	
Ventas de las mercancías (al público en Colombia)	3.000			3.000
Costo de la mercancía vendida (que había sido comprada a la sociedad B)	(2.000)		600	(1.400)
Utilidad bruta en ventas	1.000			1.600
Impuesto de renta en Colombia (25%)				400

Debe tenerse presente que para determinar los ajustes desde las cifras contables y llegar hasta las cifras fiscales, la sociedad A debió haber obtenido datos sobre los precios a los que hubiera podido comprar las mercancías a empresas no vinculadas (operaciones "comparables"; ver artículo 260-2 del E.T.), y con estos datos hacer los estudios de si su operación con la sociedad B estaba dentro de los "márgenes" que hubiera obtenido si la operación la hubiese hecho con una entidad no vinculada.

Para dichos estudios y determinar los "márgenes" contra los cuales debe comparar sus operaciones, la sociedad A debe utilizar cualquiera de los "métodos" (véase en especial el parágrafo 2 de dicho artículo de ajuste de precios o de ajuste de "márgenes de utilidad" a que hace referencia el artículo 260-3 del E.T.).

Es interesante comentar, siguiendo el ejemplo antes planteado, que la sociedad A debe ajustar sus cifras contables para llevarlas a cifras fiscales únicamente cuando llegue el momento de hacer su *declaración de renta* (2013 en nuestro ejemplo), pero que a lo largo del año 2013 los ingresos y compras llevados a la *declaración de IVA* eran los mismos datos contables. Por tanto, cuando la DIAN quiera hacer los cruces entre lo reportado en la sección de "compras" de las declaraciones de IVA 2013 de la sociedad A y lo que la misma sociedad A reportó como "costo de ventas" en su declaración de renta, se encontrará con el hecho de que no van a coincidir.

Además, si a la sociedad A le corresponde enviar la información exógena tributaria 2013 a la DIAN, definida en el artículo 631 del E.T. y la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013, es claro que al reportar el valor de las "compras" a su vinculado en el exterior terminaría reportando $1.400 como "pagos deducibles" y $600 como pagos no deducibles.

7.5. Venta de activos fijos y/o acciones (se incluye el caso de la renta líquida por recuperación de deducciones al vender con utilidad activos fijos depreciables)

Es importante hacer una precisión referente a este tema, pues aunque en la contabilidad, al momento de vender un activo fijo o de vender acciones o cuotas poseídas en otras entidades, solo queda reflejada en las cuentas del estado de resultados la respectiva cuenta "4245-Utilidad en venta de activo fijo" o "5310-Pérdida en venta de bienes",

en las declaraciones de renta y CREE el "Ingreso" es el precio de venta (e iría en el renglón 43 del 110 o el 28 del 140, si el activo o las acciones vendidas fueron poseídos por menos de dos años, o en el renglón 65 solo del 110 si fueron poseídos por más de dos años; ver renglones 292 a 295 del formato 1732). Luego, en la sección de costos se declara el "costo fiscal de venta" (renglón 50 o 66 del formulario 110, según como se haya declarado el ingreso, y renglón 33 en el formulario 140; ver también renglones 354 a 357 del formato 1732) y así el efecto será el mismo (siempre y cuando el costo fiscal no sea mayor al contable; recordemos que fiscalmente a los activos se les puede incrementar el costo con el reajuste fiscal). Y para un mayor control, esta vez los renglones 511 y 512 del formato 1732 solicitan informar los valores que solo quedaban en la contabilidad como "Utilidad en venta de activo fijo" o "Pérdida en venta de activo fijo".

Cuando los valores no se llevan a la declaración en la forma antes explicada, se generan inconvenientes en los cruces de información exógena tributaria a la DIAN, ya que, por ejemplo, los notarios reportan la escritura pública y en ella queda el dato del vendedor con el precio que cobró por el activo vendido, y en ese caso la DIAN espera encontrar ese mismo dato declarado como "Ingreso bruto" en la declaración del vendedor. Incluso, de esta forma el renglón del "Total Ingresos Brutos" (renglón 45 en el formulario 110, y renglón 28 más 29 del formulario 140), sumado al valor de "Ingresos por ganancias ocasionales" (renglón 65 solo en el formulario 110) se va inflando y por ello se incurre en obligaciones tales como reportar información exógena tributaria en los años siguientes o tener la obligación de firma de un contador en la declaración que se está presentando, o liquidar sobre el monto el valor de la sanción de extemporaneidad del artículo 641 (si es que no hay "impuesto a cargo" (ver artículo 596 del E.T.).

En todo caso, adviértase que si el activo fijo vendido era depreciable y si con su venta se produjo una "utilidad en venta de activo fijo", en tal caso, y de acuerdo con lo indicado en el artículo 197 y el inciso segundo del artículo 90, ambos del E.T., es claro que en esa utilidad lo que se logró fue "recuperar" el gasto depreciación que en años anteriores (y hasta por la fracción del año en que se vendió) se había tomado el contribuyente. Textualmente se le llamaría una "renta líquida por recuperación de deducciones" (ver renglón 291 del formato 1732 y el renglón 36 en el formulario 140). Dicha renta líquida por recuperación de deducciones, sin importar que la venta del activo se haya denunciando en la sección de rentas ordinarias o en la sección de ganancias ocasionales, es una renta líquida que siempre tendría que ir en el renglón 63 del formulario 110 ("rentas líquidas gravables"), y en el 36 del formulario 140. Pero la DIAN, en sus cartillas instructivas para diligenciar el formulario 110, ha permitido que esas "rentas líquidas por recuperación de deducciones" se incluyan en el renglón 43, "Ingresos brutos no operacionales", lo cual implica que tácitamente y por aritmética simple, puedan afectarse más abajo con costos y gastos como, por ejemplo, el gasto por la deducción por inversión en activos fijos, y esto es justamente lo que la norma quiere impedir al considerar que las recuperaciones deben ser tomadas como "rentas líquidas" (véase el Concepto DIAN 52752 de agosto 3 de 2005[5]).

Adicionalmente, se debe tener presente que si durante el año 2013 se vendieron bienes raíces, el precio de venta que se haya fijado no podía ser inferior al costo o al avalúo que tenían a la fecha de venta, lo cual produciría una pérdida no deducible (ver el inciso 4 del artículo 90 del E.T., declarado exequible por la Corte Constitucional según sentencia C-245 de marzo de 2006). Si en realidad se vendieron a pérdida, en el formulario se deberá limitar el costo fiscal de venta para que quede igual al precio de venta y así no se muestre la pérdida que sería no deducible. Además, el precio de venta de cualquier activo fijo no podía apartarse en más de un 25% del valor comercial del bien a la fecha de venta (ver artículo 90 del E.T.), pues la DIAN puede objetar el precio de venta, ordenar corregirlo y con ello la utilidad.

5. Para ver un ejemplo numérico sobre cómo se reflejaría en el formulario de la declaración de renta este tipo de "renta líquida por recuperación de deducciones", véase una herramienta en Excel denominada "Efectos de la venta de activos fijos depreciables que constituyen ganancia ocasional", la cual se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tiene acceso con las instrucciones que se le dan en la primera página de este libro.

Así mismo, y aunque las normas no lo mencionan, sería fácil concluir que las ventas de vehículos solo se deben declarar cuando se haga efectivamente el traspaso ante las autoridades de tránsito. Por tanto, si pasan varios años sin hacerse el traspaso de un vehículo, el vendedor debe seguir declarando dentro de sus activos el vehículo no traspasado, pero compensarlo con un "pasivo" a favor del comprador. A su turno, el comprador debe declarar una "cuenta por cobrar" para con el vendedor. Lo anterior por cuanto es la agencia de tránsito la que finalmente, el día que se haga el traspaso, señalará que hubo un ingreso para el vendedor y le practicará la respectiva retención en la fuente.

7.6. Ingresos no gravados y el rechazo de los costos y gastos asociados a ellos

Los ingresos ordinarios considerados "no gravados" por las normas vigentes en el año 2013 se reportan en el renglón 47 del formulario 110 y en el renglón 31 del 140 (y se detallan luego en las casillas tipo 4 de los renglones 244 a 314 del formato 1732), pero es claro que primero debieron haberse incluido entre los renglones 42 a 44 anteriores del formulario 110 (casillas tipo 1 en los renglones del formato 1732), y en los renglones 28 y 29 del formulario 140.

De igual forma, si algún ingreso por ganancias ocasionales llevado al renglón 65 del formulario 110 se puede tomar como "no gravado", la parte no gravada se restará en el renglón 67 del formulario 110 (y en el formato 1732, el valor bruto irá en la casilla tipo 5 y la parte no gravada en la casilla tipo 4).

Los ingresos que se pueden tomar como "no gravados" deben estar expresamente señalados en las normas. Para el caso del formulario 110, en el Estatuto Tributario se encuentra la mayoría de ellos (ver artículos 36 a 56-1, 126-1 y 126-4, y 307 a 310, pero léase en especial el artículo 35-1, pues allí se menciona que ciertos artículos de la sección de "ingresos no gravados" que parecieran estar aún vigentes, en realidad perdieron su beneficio desde enero de 2004). Y en el caso del formulario 140, debe verse lo que diga solamente el artículo 22 de la Ley 1607 y el numeral 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013 (incluso, con el Decreto 2701 se aclaró que si en el artículo 22 de la Ley 1607 se mencionaba que en el CREE se podría restar el ingreso no gravado del "artículo 46 del E.T", por venta de terneros nacidos y enajenados dentro del mismo año, esto en realidad no se puede aplicar en el CREE, pues actualmente ese tipo de "ingreso no gravado" no tiene el beneficio, ya que lo perdió desde el año 2004 con la Ley 863 de 2003; ver artículo 35-1 del E.T.; así que de esos ingresos no gravados mencionados en el artículo 22 de la Ley 1607 solo se deben utilizar los que sigan vigentes en el respectivo año fiscal).

Además, en relación con la declaración de renta (formulario 110), existen otras normas que también contemplan el tratamiento de "ingreso no gravado" a ciertas partidas y no hacen parte del Estatuto Tributario, como por ejemplo la contenida en el artículo 44 de la Ley de Reforma Laboral (Ley 789 de diciembre de 2002), la cual menciona que si la empresa decide tomar parte de sus utilidades y distribuirlas como "dividendos en acciones" a sus trabajadores que no ganen más de 10 salarios mínimos, esa utilidad así tratada, siempre que no exceda del 10% de la utilidad total, es un ingreso no gravado para la empresa.

Para ver un mayor listado de los ingresos no gravados que estaban vigentes por el 2013 se puede acudir al numeral 3 del artículo 28 de la Resolución 273 de diciembre 10 de 2013, con lo cual los obligados a entregar el formato 1011 con información exógena del año gravable 2013 tienen un listado de los 24 posibles conceptos diferentes de ingresos no gravados que podrían incluir en su declaración de renta 2013 y que luego tendrían que llevar al formato.[6]

6. Véase la publicación "Conciliación del impuesto de renta y el CREE con el resultado contable al cierre de 2013", editado en diciembre de 2013 por Editora actualícese.com".

Adviértase que el beneficio al que supuestamente se le permite acogerse a las personas jurídicas, contemplado en los artículos 39 y 40 del E.T., y que indicaría que en su formulario 110 se puede tomar como ingreso no gravado el "componente inflacionario" de ciertos ingresos por intereses, tal beneficio en realidad no se lo pueden tomar, dado que en el artículo 41 se establece que esos beneficios del "componente inflacionario" de los ingresos por intereses solo se lo pueden tomar las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.

De otra parte, es muy importante destacar que el artículo 13 de la Ley 788 de diciembre de 2002 creó el artículo 177-1 del E.T., y allí quedó consagrado que a los ingresos que se van a tomar como "no gravados" no se les puede asociar "costos y/o gastos".[7] Esta norma aplica tanto en el impuesto de renta como en el CREE (ver artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013). Esta fue una medida que con toda lógica quiso evitar que los costos y gastos de esos ingresos afectaran otros ingresos que van a producir rentas gravadas, pues se disminuiría el impuesto de renta.

Ejercicio Práctico

Para entender lo que implica el tener que rechazar en la declaración los costos y gastos asociados a un ingreso no gravado, podemos pensar en el caso de una empresa con sede principal en Colombia, pero con sucursales en el exterior, razón por la cual sus ventas de bienes o prestación de servicios en los países del Pacto Andino (Ecuador, Perú y Bolivia) deben ser denunciadas en la declaración de renta a presentarle al Gobierno colombiano, pero al mismo tiempo son ingresos que por aplicación del Pacto Andino se van a restar como no gravados (así lo dispone la Decisión No. 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, adoptada en Colombia con el Decreto 1551 de 1978, y que se aclara con los Conceptos de la DIAN, tal como el 33070 de abril 18/97; ver también fallo del Consejo de Estado de marzo 15 de 2012 para el expediente 16660[8]). Supóngase además que la renta presuntiva 2013 arroja un valor de $10.000.000.

En consecuencia, esta empresa colombiana, al hacer por ejemplo su formulario 110, debe tener perfectamente distinguidos cuáles son los costos y/o gastos en que incurrió para generar tales ingresos en esos países, y así rechazárselos. En cuanto a los costos y gastos asociados a los ingresos que se restarán como ingreso no gravado, el formato 1732 utiliza de forma especial los renglones 352 y 434, pues lo que allí se va a reportar son los costos y gastos de los ingresos no gravados, pero dichos costos y gastos primero tienen que estar sumando en algún renglón anterior al 352 o en algún renglón anterior al 434, y por ello el prevalidador toma luego lo del 352 y 434 y lo resta dentro de los renglones donde se totalizan los costos o donde se totalizan las deducciones. De manera que los renglones 352 y 434 son solo fiscales y no tienen casillas para valor contable, puesto que en la parte contable no se restan, solo se restan en la parte fiscal.

Si se toma el ingreso como "no gravado", pero deja el costo sumando con los demás costos asociados al resto de los ingresos del año, disminuirá notoriamente la Renta, lo cual se quiere impedir. Veamos esto con cifras.

7. El parágrafo de ese artículo 177-1 establecía que hasta el año gravable 2010 esa restricción de no poder asociar ni costos ni gastos a los ingresos no gravados no se le aplicaría a quienes tengan ingresos no gravados de los mencionados en los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999, es decir, ingresos por rendimientos financieros causados en títulos emitidos por procesos de titularización de cartera hipotecaria y bonos hipotecarios, siempre que el plazo previsto para su vencimiento no sea inferior a cinco años. Por tanto, eso lo podrán seguir utilizando las entidades financieras que alcanzaron a emitir el título hasta diciembre de 2010 y sin importar el año posterior en que sigan recibiendo los intereses de esos títulos.

8. En el caso de la depuración del CREE, fue el artículo 22 de la Ley 1607 el que señaló que allí los valores por ingresos obtenidos en países del Pacto Andino se tratarían como "rentas exentas", y cuando algo se trata como "renta exenta", el Concepto DIAN 39740 de 2004 deja incluir los costos y gastos para formar una "utilidad neta" que se resta como "renta exenta". Pero en el formulario 110 se tratan como "ingreso no gravado" y no se les deben asociar los costos y gastos. Quizás en la siguiente reforma tributaria realicen el ajuste al artículo 22 de la Ley 1607, para que estos valores tengan en el CREE el mismo tratamiento que tienen en renta.

En la contabilidad del 2013 figuran las siguientes cifras:

Conceptos	Saldos a diciembre 31 de 2013
Ventas en Colombia	110.000.000
Ventas en Ecuador	50.000.000
Total Ingresos Brutos	**160.000.000**
Costos y deducciones	
Costo ventas asociados a las ventas en Colombia	(70.000.000)
Costo ventas asociados a las ventas en Ecuador	(35.000.000)
Deducciones asociadas a las ventas en Colombia	(2.000.000)
Deducciones asociadas a las ventas en Ecuador	(1.000.000)
Utilidad contable antes de impuesto	**52.000.000**

Al momento de llevar esa información al formulario de la declaración de renta (formulario 110), observemos lo que puede pasar:

Renglón	Nombre renglón	1ª situación (Tomándose el ingreso no gravado, y desconociendo sus costos y deducciones).	2ª situación (Tomándose el ingreso no gravado, pero conservando sus costos y deducciones).	Diferencias
42	Ingresos brutos operacionales	160.000.000	160.000.000	0
45	**Total ingresos brutos**	**160.000.000**	**160.000.000**	**0**
47	Ingresos no gravados	50.000.000	50.000.000	0
48	**Total ingresos netos**	**110.000.000**	**110.000.000**	**0**
49	Costo de ventas	70.000.000	105.000.000	35.000.000
51	**Total costos**	**70.000.000**	**105.000.000**	**35.000.000**
53	Deducciones	2.000.000	3.000.000	1.000.000
56	**Total deducciones**	**2.000.000**	**3.000.000**	**1.000.000**
57	Renta líquida ordinaria del ejercicio (si 48-51-56 mayor que cero)	38.000.000	2.000.000	36.000.000
60	Renta líquida del ejercicio	38.000.000	2.000.000	36.000.000
61	Renta presuntiva	10.000.000	10.000.000	0
64	Renta líquida gravable (se toma el mayor entre renglón 60 y 61)	38.000.000	10.000.000	28.000.000
70	Impuesto de renta	9.500.000	2.500.000	7.000.000

Como se puede observar, al tomarse un ingreso como "no gravado", pero conservando los costos asociados al mismo, se disminuyen las utilidades de las demás actividades que deberían pagar impuesto (en nuestro ejemplo, las utilidades obtenidas con las ventas en Colombia).

Adviértase que si a los ingresos obtenidos en los países del Pacto Andino, los clientes ubicados en esos países le practicaron retenciones en la fuente a título de impuesto de renta de esos países, para la empresa en Colombia no es posible, si el ingreso lo toma como no gravado, tomarse tales retenciones en el renglón 78 del formulario 110. Esto es lógico, en razón de que como no hay un ingreso que infle la renta líquida y que esté generando impuesto de renta en Colombia, entonces no es posible asociarle retenciones en la fuente (ver Concepto DIAN 33070 de abril 18/97).

7.7. El manejo de la "prima en colocación de acciones" luego de la Ley 1607

Después de los cambios que el artículo 91 de la Ley de Reforma Tributaria 1607 de diciembre 26 de 2012 le hicieran al artículo 36 del E.T., la forma de llevar los registros contables y fiscales para las nuevas "primas en colocación de acciones" que se generen después de enero de 2013 y las contabilizaciones de sus posibles capitalizaciones posteriores, ha sufrido grandes cambios.

Además, en cuanto a las viejas "primas en colocación de acciones" que estaban contabilizadas en los patrimonios de las sociedades hasta diciembre 31 de 2012, también se produce un gran cambio, pues el artículo 198 de la Ley 1607 modificó el artículo 36-3 del E.T. con lo cual las sociedades solo podrán hacer una sola cosa con esas viejas primas sin que les genere impuestos a sus socios.

Casos de las nuevas primas en colocación de acciones

A partir del 2013 cuando una sociedad coloque entre los accionistas sus respectivas acciones cobrándoles una "prima", el valor de la prima ya no será en la parte fiscal de la sociedad un valor que se trate como "ingreso" y que luego se pueda restar como "ingreso no gravado", a pesar de que el valor de la prima lo contabilicen en sus contabilidades como un superávit de capital que no se distribuirá como dividendos. Es por esta razón que en el renglón 286 del formato 1732 ("ingreso por prima en colocación de acciones") es un claro error insinuar que por el año gravable 2013 ese renglón sí podría tener un valor en la casilla tipo 1 (valor fiscal).

En efecto, el artículo 36 del E.T. sufrió la siguiente modificación:

Versión anterior	Nueva versión
Artículo 36. La prima por colocación de acciones. *La prima por colocación de acciones no constituye renta ni ganancia ocasional si se contabiliza como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo. En el año en que se distribuya total o parcialmente este superávit, los valores distribuidos configuran renta gravable para la sociedad, sin perjuicio de las normas aplicables a los dividendos.*	***Artículo 36. Prima en colocación de acciones o de cuotas sociales*** *(modificado con artículo 91 de la Ley 1607 de 2012). Para todos los efectos tributarios, el superávit de capital correspondiente a la prima en colocación de acciones o de cuotas sociales, según el caso, hace parte del aporte y, por tanto, estará sometido a las mismas reglas tributarias aplicables al capital, entre otras, integrará el costo fiscal respecto de las acciones o cuotas suscritas exclusivamente para quien la aporte y será reembolsable en los términos de la ley mercantil. Por lo tanto, la capitalización de la prima en colocación de acciones o cuotas no generará ingreso tributario ni dará lugar a costo fiscal de las acciones o cuotas emitidas.*

(Subrayados fuera del texto).

Frente a eso, la norma del artículo 84 del Decreto 2649 de 1993 (que no ha sido modificado y que seguirá vigente por lo menos hasta diciembre de 2014, pues en el 2015 empezarán a aplicarse las NIIF; ver Decretos 2706 y 2784 de diciembre de 2012) dice lo siguiente:

*"**Artículo 84. Prima en la colocación de aportes.** La prima en la colocación de aportes representa el mayor valor cancelado sobre el valor nominal o sobre el costo de los aportes, el cual se debe contabilizar por separado dentro del patrimonio."*

A partir de lo anterior podemos concluir lo siguiente:

- Si a partir de enero de 2013 se reciben nuevos valores por una "prima en colocación de acciones" de parte de algún accionista que paga por ellas un valor por encima al nominal, en la parte contable, el valor de la "prima" se seguirá registrando como un valor distinto del aporte social. Para ello, si se utiliza el PUC de comerciantes (Decreto 2650/93), se seguirá usando la cuenta "3205". Pero en la parte fiscal, la norma establece ahora que la prima "hace parte del aporte". Así las cosas, será necesario que quizás en cuentas de orden, se empiece a llevar un registro sobre quién fue el accionistas (o los accionistas) que pagaron la prima para tener un control sobre esa parte.

- Cuando se decida capitalizar las nuevas primas (convertirlas en acciones), en la parte contable se formará un "ingreso en especie" para todos los accionistas que reciban acciones como consecuencia de la capitalización. Pero en la parte fiscal se reglamenta ahora que si se capitaliza el valor de un prima, y si el valor se había considerado inicialmente un mayor aporte del accionista que la pagó, su capitalización es como si la hubieran distribuido en acciones al accionista que la había pagado y, por tanto, para él no se formará "ingreso" (pues , en su propia contabilidad, desde el momento en que pagó por las acciones, registró como costo de las mismas tanto su valor nominal como el valor de la prima que pagó sobre ellas).

- Lo anterior nos lleva a la conclusión de que al momento de distribuir en acciones, las nuevas primas que se formen en las contabilidades de las sociedades después de enero de 2013, le formará a todos los accionistas que las reciban un "ingreso en especie" que será un ingreso solo contable y no será ingreso fiscal para ninguno. En cambio, si la prima la distribuyen en dinero antes de la liquidación de la sociedad, o el día mismo de la liquidación, sí formará un ingreso tanto contable como fiscal para los accionistas diferentes de aquel que había pagado el valor de la prima. Y para el accionista que había pagado por la prima, no habrá ingreso ni contable ni fiscal, pues para él es como si le hubieran "reintegrado" una parte de su "aporte social".

Caso de las viejas primas que estaban contabilizadas en las sociedades a diciembre 31 de 2012

En el caso de las primas que ya estaban contabilizadas en los balances de las sociedades a diciembre 31 de 2012, debemos entender es lo siguiente:

- Si las capitalizan en acciones, la capitalización le formará un ingreso en especie a todos los accionistas, incluido el accionista que había pagado la prima, y el ingreso será tanto contable como fiscal para todos los accionistas. El problema es que en las declaraciones de renta de los accionistas, el ingreso en especie, producto de capitalizar esas viejas primas, ya no lo podrán restar como un "ingreso no gravado", dado que el beneficio fue borrado del artículo 36-3 del E.T. con el artículo 198 de la Ley 1607.

- Si en vez de capitalizar las viejas primas, lo que deciden es distribuirlas en dinero antes de la liquidación de la sociedad, esto hará que la propia sociedad, como en el año en que recibió la prima la había tratado en su propia declaración como un "ingreso no gravado", nuevamente tenga que declarar un "ingreso" que sería gravado. Además, para los accionistas, como ya lo mencionamos en el punto anterior, se les formará contable y fiscalmente un "ingreso en especie" que será gravado con impuesto de renta.

- Si durante la existencia de la sociedad no se distribuyen en dinero las viejas primas, y éstas las distribuyen en dinero solo el día de la liquidación de la sociedad, la DIAN establece, por ejemplo en la pregunta 4 respondida en su Concepto 051567

de agosto de 2004, que esto no afecta la declaración de renta de la propia sociedad (no tiene que declarar un "ingreso" que sería gravado), pues solo afectará a las declaraciones de renta de los accionistas, quienes tendrán que declarar un ingreso que en esos casos se ha considerado siempre un ingreso gravado para ellos.

7.8. Rentas exentas y su manejo tanto en renta como en CREE

En términos generales, la expresión "renta exenta" hace referencia a aquellas "utilidades" (es decir, el resultado de ingresos menos costos y gastos) de ciertas empresas o personas que por disposición especial del Estatuto Tributario son señaladas como "utilidades o rentas exentas", o sea, que sobre ellas no se cobra el impuesto de renta o el impuesto CREE (ver artículo 206 a 235 del E.T., o la Ley 608 de 2000, conocida como "Ley Quimbaya", o el artículo 41 de la Ley 820 de julio 10 de 2003, y el artículo 22 de la Ley 1607 para el CREE, entre otras).

Para efectos de la declaración de renta (formulario 110), en especial debe leerse el artículo 235-1 del E.T., pues en ella se indica que otros artículos de la sección de "rentas exentas" que parecieran estar aun vigentes, en realidad están derogados desde enero de 2004 (como, por ejemplo, el artículo 209 que establecía renta exenta para las empresas comunitarias, o el artículo 217 que establecía rentas exentas a las actividades de los fondos ganaderos organizados como sociedades anónimas).

Es importante destacar que la DIAN, mediante su Concepto 064279 de agosto 10 de 2009, sostuvo que las empresas ubicadas en zonas francas, y que se benefician de tributar con la tarifa del 15% en el impuesto de renta, no tendrían derecho al mismo tiempo de beneficiarse de tomar como "rentas exentas" la explotación que puedan hacer de actividades económicas a las que la norma les ha dado el beneficio, tales como la de los servicios de hospedaje en nuevos hoteles. Pero esta es una interpretación particular de la DIAN que consideramos equivocada, ya que en las normas que regulan la tributación con tarifa especial para las empresas en zonas francas, o en las normas que señalaron las actividades económicas que dan lugar a rentas exentas, no se reglamentó nada acerca de que las empresas en zonas francas que tributan al 15% no pudieran beneficiarse de explotar tales actividades económicas.

De otra parte, hay que aclarar que en algunos casos la "renta exenta" es en verdad el mismo "ingreso bruto" pues, por ejemplo, en el caso de los ingresos por salarios, estos se declaran en el renglón 33 del formulario 210, pero una parte de tales "ingresos" que no tienen asociados costos ni gastos se toman como "renta exenta" en los renglones 58 a 64 de dicho formulario 210 (como la parte que corresponda a cesantías e intereses de cesantías; ver artículo 206 del E.T.).

El artículo 13 de la Ley 788 de diciembre de 2002 creó el artículo 177-1 del E.T. y en él quedó contemplado que a las rentas exentas no se les puede asociar "costos y/o gastos". Esta norma generó tanta confusión durante su aplicación en el año gravable 2003, que la misma DIAN tuvo que emitir su Concepto 39740 de junio 30 de 2004, el cual termina concluyendo lo contrario de lo que se entiende a primera vista cuando se lee el artículo 177-1 del E.T.

Y es que, en efecto, no se puede hablar de "utilidades" o "rentas" sin que se maneje la figura de "costos y deducciones". Es decir, no se puede asimilar el "ingreso bruto" a lo que es ya la "utilidad". En cuanto al ingreso bruto que será tomado como "ingreso bruto no gravado", es claro que no se le deben asociar costos (véase el punto 7.6 de este material). Sin embargo, para hablar de "rentas" o "utilidades" es necesario enfrentarle los costos y deducciones. Por tanto, contrario a lo que establece el artículo 177-1, la DIAN conceptuó que en las empresas cuyas "utilidades" o "rentas" se pueden tratar

como exentas, es necesario asociarles costos y deducciones. De ahí que dichos costos y deducciones estarán involucrados fiscalmente entre los renglones 50, 52, 53, o 55 del formulario 110 (con su detalle en los renglones 318 a 359, o 364 a 434 del formato 1732) y en los renglones 33 y 34 del formulario 140. Importante decir que en unos renglones del formato 1732 (renglones 360 y 436) se informará cuánto sumaron esos costos y esas deducciones asociados a las rentas exentas.

Pese a lo anterior, examinemos las situaciones especiales que se forman cuando se manejan "rentas exentas".

7.9. Situaciones especiales con el manejo de las rentas exentas

Cuando en las normas tributarias se señala que alguna actividad económica desarrollada por los contribuyentes del impuesto de renta será considerada como una actividad cuyas rentas (entiéndase en este caso "utilidades") se pueden tomar como "exentas", en dichos casos es necesario discriminar cuál es la "renta" (o "utilidad") que se obtiene de esa actividad económica exonerada para no beneficiarse sobre las demás "rentas" que al mismo tiempo pueda obtener el contribuyente, pero sobre las cuales sí se debe liquidar impuesto de renta.

Ejercicio Práctico

Caso 1

Por tanto, para ilustrar lo que esto implica a la hora de elaborar la declaración de renta del formulario 110, supóngase que en la contabilidad de una empresa dedicada a la actividad del ecoturismo durante el 2013 (véase artículo 207-2 del E.T., numeral 5), se tienen unos saldos contables en su estado de resultados por ese mismo año. A través de dichos saldos se puede ver que la empresa obtuvo ingresos "operacionales" y "no operacionales". Igualmente tiene "costos y deducciones operacionales" y "gastos no operacionales". Supóngase también, que a esas cifras contables se les necesitó hacer solo un ajuste para llevarlas hasta las cifras fiscales (porque algunos gastos contables no eran deducibles fiscalmente).

Con esos datos se elaboraría una hoja de trabajo así:

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo contable a diciembre 31 de 2013	Ajustes para llegar a los Saldos Fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31 de 2013	Clasificación	
			DB	CR		Partidas que forman la renta exenta	Las demás partidas que forman rentas gravadas
41	Ingresos operacionales Servicios de ecoturismo prestados	100.000.000			100.000.000	100.000.000	
42	Ingresos no operacionales Intereses, aprovechamientos	12.000.000			12.000.000		12.000.000
61	Costo de Ventas						

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo contable a diciembre 31 de 2013	Ajustes para llegar a los Saldos Fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31 de 2013	Clasificación	
			DB	CR		Partidas que forman la renta exenta	Las demás partidas que forman rentas gravadas
	costo de los servicios prestados	(40.000.000)			(40.000.000)	(40.000.000)	
51	Gastos operacionales de admón.	(1.000.000)			(1.000.000)	(1.000.000)	
52	Gastos operacionales de ventas	(400.000)			(400.000)	(400.000)	
53	Gastos no operacionales	(300.000)	200.000		(100.000)		(100.000)
	Utilidad y/o pérdida	70.300.000			70.500.000	58.600.000	11.900.000

Como se ve, aunque la renta líquida fiscal total es de $70.500.000, la empresa solo podrá tomar como "exento" un valor de $58.600.000, pues la otra parte de la misma renta total ($11.900.000) tiene que pagar impuesto (está formada por partidas que no se relacionan directamente con la actividad económica a la que se le dio la exoneración).

Supongamos, para efectos de completar el ejercicio, que la renta presuntiva 2013 es solo de $2.000.000.

A la hora de diligenciar el formulario de la declaración de renta, esta información se reflejaría así:

Renglón	Nombre renglón	Valores
42	Ingresos brutos operacionales	100.000.000
44	Intereses y rendimientos financieros	12.000.000
45	**Total ingresos Brutos**	**112.000.000**
47	Ingresos no gravados	0
48	**Total ingresos netos**	**112.000.000**
49	Costo de ventas	40.000.000
51	**Total costos**	**40.000.000**
52	Gastos operacionales de admón.	1.000.000
53	Gastos operacionales de ventas	400.000
55	Otras deducciones	100.000
56	**Total deducciones**	**1.500.000**
57	Renta líquida ordinaria del ejercicio(si 48-51-56 mayor que cero)	70.500.000

60	Renta líquida del ejercicio	70.500.000
61	Renta presuntiva	2.000.000
62	Rentas exentas	58.600.000
64	**Renta líquida gravable** (se toma el mayor entre renglón 60 y el 61 y se le resta el 62)	11.900.000

En esta primera situación no se enfrenta ninguna complicación tributaria, pues el impuesto se liquidará sobre los $11.900.000, que es la parte que realmente debe pagar impuesto.

Caso 2

Sin embargo, miremos lo que pasaría si la actividad de ecoturismo de esta empresa arrojase "pérdida líquida" en lugar de "renta líquida".

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo a diciembre 31	Ajustes para llegar a los saldos fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31	Clasificación	
			DB	CR		Partidas que forman la *renta exenta*	Las demás partidas que forman rentas *gravadas*
41	Ingresos operacionales						
	Servicios de ecoturismo prestados	30.000.000			30.000.000	30.000.000	
42	Ingresos no operacionales						
	Intereses, aprovechamientos	15.000.000			15.000.000		15.000.000
61	Costo de ventas						
	Costo de los servicios prestados	(40.000.000)			(40.000.000)	(40.000.000)	
51	Gastos operacionales de admón.	(1.000.000)			(1.000.000)	(1.000.000)	
52	Gastos operacionales de ventas	(400.000)			(400.000)	(400.000)	
53	Gastos no operacionales	(300.000)	200.000		(100.000)		(100.000)
	Utilidad y/o pérdida	3.300.000			3.500.000	(11.400.000)	14.900.000

A la hora de diligenciar el formulario de la declaración de renta, toda esta información se reflejaría así:

Renglón	Nombre Renglón	Valores
42	Ingresos brutos operacionales	30.000.000
44	Intereses y rendimientos financieros	15.000.000
45	**Total ingresos brutos**	**45.000.000**
47	Ingresos no gravados	0
48	**Total ingresos netos**	**45.000.000**
49	Costo de ventas	40.000.000
51	**Total costos**	**40.000.000**
52	Gastos operacionales de admón.	1.000.000
53	Gastos operacionales de ventas	400.000
55	Otras deducciones	100.000
56	**Total deducciones**	**1.500.000**
57	Renta líquida ordinaria del ejercicio(si 48-51-56 mayor que cero)	3.500.000
60	Renta líquida del ejercicio	3.500.000
61	Renta presuntiva	2.000.000
62	Rentas exentas	0
64	**Renta líquida gravable** (se toma el mayor entre renglón 60 y el 61 y se le resta el 62)	3.500.000

En este caso, *como la actividad del ecoturismo produce "pérdida",* no se puede colocar ningún valor en el renglón 62. Sin embargo, se concluye que el renglón 64 llega a una cifra de $3.500.000 por cuanto *todos* los costos y gastos asociados a la actividad exenta se terminan "tragando" la utilidad de las otras partidas gravadas y no se cumple lo que debería ser lógico, a saber, que en el renglón 64 se mostrara la cifra de $14.900.000 como rentas gravables.

En consecuencia, como el Concepto de la DIAN 39740 de junio de 2004 permite asociarles costos a las actividades exentas, *y no estableció que "con límite",* ello genera que esta entidad del ejemplo deje de pagar el impuesto sobre sus rentas gravadas. Por tanto, *mientras no se emita un nuevo Concepto o una nueva ley que indique que aunque a las rentas exentas se les puedan asociar costos, tales costos no deberían exceder los ingresos brutos de dicha actividad, los contribuyentes podrán seguirse beneficiando de reducir la base gravable de sus otras actividades gravadas.*

Caso 3

Ahora bien, como último caso para analizar, observemos lo que sucedería si la actividad de ecoturismo arrojase "utilidad", pero las demás actividades arrojasen "pérdida". ¿Cómo se llenaría el renglón de rentas exentas? (y hágase más especial la situación con el hecho de que la renta presuntiva sea más alta, a saber, $48.000.000, y en la estructura del formulario las "rentas exentas" se le deben restar a la mayor entre la "renta líquida" o la "renta presuntiva"). Para ilustrarlo, supóngase lo siguiente:

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo a diciembre 31	Ajustes para llegar a los saldos fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31	Clasificación	
			DB	CR		Partidas que forman la *renta exenta*	Las demás partidas que forman rentas *gravadas*
41	Ingresos operacionales						
	Servicios de ecoturismo prestados	100.000.000			100.000.000	100.000.000	
42	Ingresos no operacionales						
	Intereses, aprovechamientos	400.000			400.000		400.000
61	Costo de Ventas						
	Costo de los servicios prestados	(40.000.000)			(40.000.000)	(40.000.000)	
51	Gastos operacionales de admón.	(1.000.000)			(1.000.000)	(1.000.000)	
52	Gastos operacionales de ventas	(400.000)			(400.000)	(400.000)	
53	Gastos no operacionales	(300.000)	200.000		(100.000)		(100.000)
	Deducción especial por inversión en activos fijos productores de renta		(20.000.000)		(20.000.000)		(20.000.000)
	Utilidad y/o pérdida.	58.700.000			38.900.000	58.600.000	(19.700.000)

Al momento de diligenciar el formulario de la declaración de renta, esta información se reflejaría así:

Renglón	Nombre renglón	Valores
42	Ingresos brutos operacionales	100.000.000
44	Intereses y rendimientos financieros	400.000
45	**Total ingresos brutos**	**100.400.000**
47	Ingresos no gravados	0
48	**Total ingresos netos**	**100.400.000**
49	Costo de ventas	40.000.000

51	**Total costos**	**40.000.000**
52	Gastos operacionales de admón.	1.000.000
53	Gastos operacionales de ventas	400.000
54	Deducción especial por inversión en activos fijos	20.000.000
55	Otras deducciones	100.000
56	**Total deducciones**	**21.500.000**
57	Renta líquida ordinaria del ejercicio(si 48-51-56 mayor que cero)	38.900.000
60	Renta líquida del ejercicio	38.900.000
61	Renta presuntiva	48.000.000
62	Rentas exentas	48.000.000
64	**Renta líquida gravable** (se toma el mayor entre renglón 60 y el 61 y se le resta el 62)	0

Obsérvese que en la depuración que planteamos, el renglón 62 de "rentas exentas" se diligenció solo con $48.000.000, que es el mismo valor de la renta presuntiva, y no con todos los $58.600.000, que eran las verdaderas rentas exentas del ejercicio. Así es como se permite diligenciar la declaración, pues lo anterior se probó diligenciando directamente todas las cifras en un formulario virtual 110 en el portal de internet de la DIAN, formulario que va informando automáticamente mediante mensajes con los posibles errores en que se pudiera incurrir al diligenciar los renglones de la declaración (algo que no se puede hacer cuando el formulario se hace en papel).

Además, si la renta presuntiva la cambiáramos a solamente $2.000.000, el renglón 62 de las rentas exentas solo lo podríamos diligenciar hasta por $38.900.000 (es decir, hasta por el mismo valor del renglón 60), a pesar de que el verdadero valor de las rentas exentas es $58.600.000 (y esto también lo probamos diligenciando un formulario virtual en el portal de la DIAN).

Es decir, en esta tercera situación, en el renglón 62 siempre habrá que limitar el valor de las "rentas exentas" para que queden iguales a la "renta líquida" (renglón 60), o a la "renta presuntiva" (renglón 61), dependiendo de cuál sea el mayor valor entre los dos.

7.10. Situaciones especiales con el manejo de las rentas exentas en el formulario 140 (declaración del CREE)

En el formulario 140 para declaración del CREE se debe usar el renglón 35, con el fin de reportar en él lo que para el contribuyente le forme "rentas exentas", o sea, el valor neto positivo que en el año le haya arrojado la actividad económica que le dejen restar como exenta en el CREE (ejemplo, los ingresos obtenidos en países de la CAN menos sus respectivos costos y gastos deducibles).

Sin embargo, es importante destacar las deficiencias que tendrá el formulario 140 con el proceso de las sumas y restas aritméticas en las que participa el renglón 35. En efecto, en el renglón 37 se hará luego la siguiente operación:

"37-Base gravable por depuración ordinaria (si "32 ingresos netos"+ 36-Recuperación de deducciones" - "33 Costos" - "34 Deducciones" - "35 Rentas exentas", mayor a cero)"

Por tanto, nótese que el 35 se restará directamente del resultado (positivo y/o negativo) de los renglones 32+36-33-34. En cambio, en el formulario 110, en el renglón 62, donde van las "rentas exentas", siempre se expresa que el valor de la "renta exenta" no puede ser superior al valor que se obtenga primero en el renglón 60-renta líquida (y olvidando por un momento el hecho de que en el formulario 110 también juega el renglón "61-renta presuntiva" y por tanto el 62 se restaría al mayor entre el 60 y 61). En consecuencia, siendo claro que en el formulario 110 lo que se informe en el renglón 62 no debe ser superior al renglón 60, y que adicionalmente es forzoso que se cumpla que en el renglón 60 exista primero un valor positivo (pues en caso contrario no se puede colocar ningún valor en el renglón 62), se concluye que este mismo manejo no se estará cumpliendo en el 140.

Es decir, en el 140, para colocar un valor en el renglón 35, primero debería haberse pensado que sí existiera un renglón previo (en este caso llamémoslo el "34-A") en el que iría primero el resultado de 32+36-33-34, y que el resultado del 34-A debe ser un valor positivo. Y solo si el renglón 34-A fuese positivo, entonces se colocaría el valor respectivo en el renglón 35. Pero si no diseñaron el renglón 34-A, lo que pasaría sería: supóngase que el 34-A arroje un valor positivo de $10.000.000, producto de que la actividad económica que formara renta exenta arroja un valor neto positivo, entre sus ingresos, costos y deducciones, de $20.000.000, mientras que las otras actividades económicas que se efectuaron al mismo tiempo durante el año arrojan un valor neto negativo, o pérdida, de $10.000.0000. Siendo este el caso, y si existiera el renglón 34-A, sería claro que en el renglón 35 no se deberían colocar la totalidad de los "$20.000.000" (que es el verdadero resultado neto de la sola actividad económica que formará rentas exentas), sino que solo debería limitarlo a "$10.000.000" para de esta forma no generar un valor negativo en el renglón 37 (pérdida total del ejercicio) y con ello atraer la atención de la DIAN. Por tanto, se debe concluir que efectivamente faltó crear el renglón "34-A". Y si no lo crearon, cada quien que llegue a tener el caso que acabamos de plantear, debería tenerlo en cuenta para manejar bien el renglón que llevaría al renglón 35.

7.11. Exención en impuesto de renta para quienes realicen ciertas actividades económicas en San Andrés, Providencia y Santa Catalina, entre 2013 y 2017

El artículo 150 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, reglamentado con el Decreto 2763 de diciembre 28 de 2012, estableció que durante los años 2013 a 2017 serán exentas del impuesto de renta y de ganancia ocasional (pero no exentas del CREE) las rentas (ordinarias o por venta de activos fijos poseídos por más de dos años) que obtengan las nuevas empresas (de personas jurídicas "nacionales" o "extranjeras", o de personas naturales "residentes" o "no residentes") que se instalen en el territorio de San Andrés, Providencia y Santa Catalina. La exención solo se dará justo entre esos años, razón por la cual si una nueva empresa se instala por ejemplo en el año 2016, solo disfrutará el beneficio por el 2016 y el 2017.

Para obtener el beneficio deben cumplir la totalidad de los siguientes requisitos:

a. Inscribirse en Cámara de Comercio de esos territorios, en el RUT de la DIAN y llevar a cabo la totalidad de sus operaciones solo en ese territorio. En el año de inicio, y antes de diciembre 31, deben llevar a la DIAN los documentos del artículo 6 del Decreto 2763 (este artículo tiene un parágrafo ilógico, pues dispone que las que inicien en el 2013 deben llevar los documentos antes mencionados antes de "marzo 31 de 2013"). Posteriormente, antes

de marzo 31 siguiente, al año en que se tomará el beneficio de renta exenta, llevar los documentos del artículo 7 del Decreto 2763.

b. Llevar contabilidad en la que se discriminen los ingresos que sí tienen beneficio (con sus respectivos costos y gastos) y los demás ingresos que no tienen beneficio.

c. Se dedicarán solamente a alguna o varias de las siguientes actividades: servicios turísticos, producción agropecuaria, piscícola, maricultura, mantenimiento y reparación de naves, salud, procesamiento de datos, call center, corretaje en servicios financieros, programas de desarrollo tecnológico aprobados por Colciencias, educación y maquila.

d. Al iniciar, contratarán laboralmente (en forma directa y sin usar empresas temporales de empleo) un mínimo de 20 raizales (o 50 si es para actividades financieras), y cada año aumentarán la planta de personal en un 10%. Esos nuevos trabajadores no deben venir de empresas con las que exista vinculación económica.

e. A lo largo del año sí sufrirán retenciones a título de renta o ganancia ocasional.

f. Presentar oportunamente las declaraciones tributarias y la seguridad social.

La desventaja que tendrán estas empresas que usen el beneficio de la Ley 1607, si son sociedades, es que al rebajar la renta como "exenta", se disminuye la renta líquida gravable, y al final, el valor de la utilidad contable disponible a socios termina pasando como gravada (ver la nueva versión para el cálculo de dividendos no gravados en el artículo 49 del E.T. luego de ser modificado con el artículo 92 de la Ley 1607). Por consiguiente, lo que se ahorra la sociedad en impuesto lo pagarán los socios.

Así que en lugar de usar los beneficios de la Ley 1607, sería mejor usar los beneficios de la Ley 1429 (algo que solo pueden hacer las que piensen instalarse en San Andrés y ser pequeñas empresas con el límite de activos y trabajadores que exige la Ley 1429), pues en la Ley 1429 la renta no se resta como exenta (y no se afecta el renglón Renta líquida), pero sí hay ahorro de impuesto de renta, ya que el ahorro está en la tarifa reducida que usan en los primeros años y ahí la utilidad contable sí puede pasar como no gravada a los socios. Es decir, si la pequeña empresa de la Ley 1429 la establecen como pequeña empresa sociedad comercial, tendrán que pagar todos los años, desde el comienzo, por lo menos el valor del impuesto a la equidad CREE. En cambio, si la pequeña empresa persona natural de la Ley 1429 la establecen como pequeña empresa de persona natural, allí sí tendrá los ahorros de la Ley 1429 en su impuesto de renta y no estará sujeta al impuesto CREE.

Además, a las empresas de la Ley 1429 no les hacen retención durante sus primeros cinco años (pero sí a las de la Ley 1607), ni tampoco tienen que calcular renta presuntiva (algo que sí tienen que calcular las de la Ley 1607). A su turno, a las de la Ley 1429 les toca liquidar impuesto de ganancia ocasional(sobre cualquier tipo de ganancia ocasional), mientras que a las de la Ley 1607 solo la liquidarán sobre ganancias ocasionales diferentes a venta de activos fijos poseídos por más de dos años.

Finalmente, la gran ventaja del beneficio de la Ley 1607 es que si se alcanzan a instalar, por ejemplo, en el 2013, todos los años se ahorran el 100% del impuesto de renta, mientras que las pequeñas empresas de la Ley 1429 solo tienen ahorros de tarifas reducidas progresivas (en los dos primeros años pagan tarifa 0%, pero luego la tarifa va subiendo). Además, a los beneficios de la Ley 1607 pueden acceder empresas de todo tamaño, sin importar el nivel de sus activos. De igual manera, a las empresas de la Ley 1429 no les exigen un mínimo de trabajadores y sí les ponen un máximo (50 trabajadores), en tanto que a las de la Ley 1607 les exigen el mínimo de trabajadores y no hay un máximo.

Cada quien, si va a tener nueva empresa en San Andrés durante los años 2013 a 2017, decidirá por cuál de los dos beneficios inclinarse (Ley 1429 o Ley 1607), pero es obvio que puede usar solo uno de ellos.

Capítulo 8

Costos, deducciones y compensaciones tanto en renta como en CREE

Manejo fiscal para ciertos tipos de deducciones como la deducción por la inversión en proyectos de ciencia y tecnología o por donaciones a estos mismos proyectos.

Cuáles gastos por impuestos y por aportes a seguridad social y parafiscales son deducibles.

Manejo de las compensaciones y sus efectos en la declaración de renta. Casos especiales con los resultados contables y fiscales de las entidades del régimen tributario especial.

Adicional a la importante restricción contenida en el artículo 177-1 del E.T., existen otros puntos importantes para el año gravable 2013 en relación con los costos y/o gastos que se pueden llevar a la declaración de renta.

8.1. Deducción especial por inversión en activos fijos productores de renta

El artículo 158-3 del E.T. (creado con el artículo 68 de la Ley 863 de diciembre de 2003, modificado luego con el artículo 8 de la Ley 1111 de diciembre de 2006,el artículo 10 de la Ley 1370 de diciembre de 2009 y el artículo 1 de la Ley 1430 de diciembre 29 de 2010 y reglamentado hasta la fecha con el Decreto 1766 de junio 2 de 2004) establece en su aplicación para el año gravable 2013 que *solo los contribuyentes que hayan alcanzado a incluir este beneficio antes de noviembre 1 de 2010 en sus contratos de estabilidad jurídica tributaria (Ley 963 de 2005) podrán seguir tomándoselo por todos los años en que les haya quedado aprobado su contrato de estabilidad jurídica,* entre tres y veinte años (ver parágrafo 3 del artículo 158-3, adicionado con artículo 1, Ley 1430; también la Ley 963 de julio de 2005 y el Decreto 2950 de agosto de 2005).

Los contratos de estabilidad jurídica existen desde la aprobación de la Ley 963 de 2005 y ya no se podrán seguir firmando nuevos contratos después de diciembre de 2012, pues el artículo 198 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012 derogó totalmente a la Ley 963 de 2005.

La Ley 963 de 2005 permitió a los inversionistas (nacionales y extranjeros) hacer acuerdos con el Estado colombiano (con duración entre tres y veinte años) para que, a cambio de las grandes inversiones que el inversionista deseara hacer en el país en sectores especiales de la economía, mencionados expresamente en esta Ley, se le permitiera escoger qué normas del impuesto de renta y del impuesto de patrimonio deseaba que le quedaran "estabilizadas", es decir, que para él no aplicarían los cambios posteriores cuando las normas quedaran sin vigencia o se buscase disminuir el beneficio en ellas contempladas. A cambio de otorgarles el "blindaje" o "estabilidad" especial a las normas que hubiera escogido el inversionista (incluidos artículos de leyes, o decretos, o resoluciones o hasta doctrinas de la DIAN), el estado le cobraría una prima según lo que éste fuera ejecutando como inversión en Colombia.

La eliminación a partir del 2011 de la deducción por inversión en activos fijos productivos para los demás contribuyentes que no tienen contratos de estabilidad jurídica, no afectaría, en todo caso, los cálculos de utilidades contables no gravables en cabeza de socios por los años en que hayan podido tomar la deducción (ver artículo 2, Decreto 567 de marzo 1 de 2007, modificado con artículo 1 Decreto4980 de diciembre 27 de 2007). Además, a quienes hayan usado el beneficio sí les seguirían aplicando las restricciones de los artículos 3 y 5 del Decreto 1766 de junio de 2004 que indican que si llegan a vender los activos o los dan de baja antes de su vida útil, o si no hacen uso de la opción de compra del contrato de leasing, deberán reintegrar como renta líquida todo el beneficio o una parte de él.

Por tanto, en el 2013 solo los contribuyentes (personas jurídicas o personas naturales) que tenían incluida la norma del artículo 158-3 en los contratos de estabilidad jurídica serán los que pueden *optar* por tratar como una deducción especial fiscal el 30% de las adquisiciones que hayan hecho durante el 2013 en bienes *tangibles* que constituyan *activo fijo* de la empresa *y que se puedan depreciar y/o amortizar fiscalmente.*

Es tan importante para la DIAN el control de esta deducción, la cual aplica en renta pero no en el CREE, que en el formulario 110 se rediseñó un renglón especial, el 54, para informar el valor que el contribuyente vaya a tomar por este concepto (en la información exógena del 2013, artículos 22 y 28 de la Resolución 273 de diciembre de 2013, se sigue diseñando el concepto especial 5020 para informar en el formato 1001el valor de lo invertido en el activo, y el concepto 8200 para reportar en el formato 1011 el valor finalmente tomado como deducción especial).

Esta es una deducción especial que se concede aparte de la deducción por depreciación normal que sobre dichos activos se puede hacer, pero se imponen las siguientes restricciones básicas:

1. El activo fijo se debe depreciar fiscalmente solo por el método de línea recta;

2. No puede haber sido adquirido a través de un leasing operativo (se acepta el leasing financiero, pero sin incluir el "lease back"); y

3. No puede haber sido adquirido a un vinculado económico (aunque si el vinculado económico está en el exterior, se aceptaría el beneficio; ver el Concepto DIAN 104242 de octubre 21 de 2008 y el Concepto 17847 de marzo de 2010).

Adicionalmente, de acuerdo con lo indicado en el artículo 2 del Decreto 567 de marzo de 2007 (modificado con el artículo 1 del Decreto 4980 de diciembre de 2007), si el beneficio fue tomado por una sociedad comercial y con ello la utilidad contable después de impuestos se hizo mayor que la renta líquida fiscal, esta mayor utilidad contable no va a pasar como gravable en cabeza de los socios, pues al cálculo que se establece en el artículo 49 del E.T. (que define cuánta utilidad contable se pasa a los socios como no gravada) se sumará el valor de la deducción especial tomado en la declaración.

Las principales características de este beneficio son:

¿Quiénes pueden tener el beneficio?

Por el 2013 solo lo podrán tener los contribuyentes del régimen ordinario que *hayan alcanzado a incluirlo antes de noviembre 1 de 2010 en los contratos de estabilidad jurídica tributaria y que estén obligados a llevar contabilidad* (si el activo fijo ha de ser depreciado, tal depreciación debe quedar registrada en libros de contabilidad; ver artículo 141 E.T.).

Además, por la modificación que el artículo 11 de la Ley 1370 de diciembre de 2009 le efectuó al artículo 240-1, queda claro que *los contribuyentes ubicados en zonas francas y que tributan al 15% no pueden al mismo tiempo hacer uso del beneficio del artículo 158-3.*

Al respecto, la DIAN en el Concepto 20446 de marzo de 2010 indicó que las empresas en zonas francas y que tributan al 15%, no pueden escoger entre tributar al 25% y tomar el beneficio por inversión en activos fijos del artículo 158-3 del E.T., o tributar al 15% sin tomar el beneficio. Tales empresas, según la DIAN, no pueden tomarse en el año 2013 el beneficio del artículo 158-3.

En cuanto a los "Contribuyentes del Régimen Especial", no les aplicaría este beneficio ya que ellos tienen otro mucho más especial contemplado en el artículo 4 del Decreto 4400 de diciembre 30 de 2004, que les permite tomar el 100% de tales activos y tratarlos como una deducción, en tal caso no pueden aplicar al mismo tiempo la deducción por depreciación (ver Concepto DIAN 56052 de agosto 26 de 2004).

Para quienes tomen el beneficio no existe ningún límite máximo en cuanto al valor que se obtenga de multiplicar el valor del activo por el 30%. En consecuencia, con esta deducción pueden llegar a producirse "pérdidas fiscales", y en tal caso el impuesto del año se calcularía sobre "renta presuntiva" (si está obligado a liquidarla, en caso contrario tampoco habría esa segunda forma de liquidar el impuesto, con lo cual el impuesto del año sería cero; ver artículo 191 del E.T.). Por otro lado, si es el caso de una sociedad

comercial y se le produce una pérdida líquida fiscal por usar esta deducción especial, la parte de la pérdida podrá ser objeto de compensación en cualquier declaración de renta posterior[1].

¿Qué características debe tener el activo?

Debe ser un bien *tangible* (no aplicaría a bienes intangibles como "licencias de software", excepto si dichas licencias corresponden al sistema operativo que venga preinstalado en el equipo de cómputo al momento de la compra; ver el Concepto DIAN 68395 de octubre de 2004).

Debe registrarse como *"activo fijo"* (no puede figurar ni como "inventario para la venta" ni como "cargo diferido"). Si primero se registró como "inventario" y en el mismo año se reclasifica como "activo fijo", sí se puede otorgar el beneficio (ver Concepto DIAN 99609 de diciembre de 2007). Debe someterse a depreciación, lo que deja por fuera, por ejemplo, los terrenos. Debe participar *directamente* en la actividad productora de renta (los activos fijos que se adquieren para fines administrativos y no operativos, como no participan directamente en la generación de los ingresos de la empresa, no es posible sacarles el beneficio).

En la práctica, aplica solo sobre bienes que la persona jurídica o natural adquiera por primera vez, ya sean nuevos o de segunda mano, razón por la cual quedan por fuera las simples mejoras o adiciones de los activos que ya se traían (ver Conceptos DIAN 35197 de junio de 2005, 012519 de febrero de 2007 y 2376 de enero de 2009).

El activo no puede ser adquirido a un vinculado económico, excepto si tal vinculado está en el exterior (ver Concepto DIAN 104242 de octubre de 2008 y 17847 de marzo de 2010). Aquellas personas jurídicas o naturales que los adquieran por el sistema de arrendamiento financiero están obligadas a darle manejo de "leasing financiero", es decir, haciéndolo figurar en el activo, aun cuando el contrato tenga características de "leasing operativo" (ver artículo 127-1 del E.T. y Concepto DIAN 77779 de noviembre de 2004). Por tanto, quienes adquieran activos con el sistema de leasing y efectúen las contabilizaciones propias de los leasing operativos (donde todo el canon se lleva al gasto y no se refleja nada en el activo), no podrán acogerse al beneficio (ver Concepto DIAN 55704 de agosto de 2004).

En cuanto al IVA que se haya pagado en la adquisición del activo, si el mismo queda sumando dentro del activo, a todo el valor allí registrado se le saca el 30% como deducción.[2]

¿Qué sucede si se deja de usar el activo, se vende o no se hace uso de la opción de compra cuando se ha tomado mediante un "leasing financiero"?

En este caso se aplicaría lo establecido en el inciso cuarto del artículo 3 y el artículo 5 del Decreto 1766 de 2004, que indican:

*"**Artículo 3, inciso 4.** Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable [ver el renglón 63 del formulario 110] en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien.*

***Artículo 5.** Efecto de las anulaciones, resoluciones y rescisiones de los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos, o de no ejercer la opción irrevocable de compra. Cuando los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos que dan derecho a la deducción se anulen,*

1. Ver inciso sexto del artículo 147 del E.T., modificado con el artículo 5 de la Ley 1111 de diciembre de 2006; ver también la Sentencia 16088 de abril de 2009 del Consejo de Estado, en la que se anularon los Conceptos DIAN 002461 de enero de 2005 y 023560 de abril de 2005, indicando que si en los años anteriores al 2007 se había usado esta deducción especial y con ella se produjeron pérdidas, estas pérdidas también era posible usarlas a modo de compensación en los años siguientes.

2. Para ampliar este punto, recomendamos leer el archivo en Word "Doctrina DIAN y Consejo de Estado sobre el artículo 158-3" el cual está incluido en la carpeta de "Normatividad básica" que hace parte del material complementario que acompaña esta publicación.

rescindan o resuelvan, el contribuyente deberá restituir el beneficio a que hace referencia el presente Decreto, incorporándolo como renta líquida gravable [ver el renglón 63 del formulario 110] en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra.

Igualmente se deberá restituir el beneficio en la forma prevista en el inciso anterior, cuando por cualquier circunstancia no se materialice la opción irrevocable de compra, en el caso de la adquisición mediante el sistema leasing. En este caso, la entidad arrendadora deberá informar oportunamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el incumplimiento de la opción de compra pactada."

(Subrayados fuera del texto).

3. Ver el artículo 23 de la Ley 1286 de 2009 modificado con el artículo 34 de la Ley 1450 de 2011 y el Decreto 121 de enero 28 de 2014 que reglamentó el artículo 161 de la Ley 1607 de 2012 en relación con las funciones que empezará a tener el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios.

8.2. Deducción especial fiscal, en renta pero no en CREE, por inversión en, o donaciones a, proyectos de investigación tecnológica

Mediante los artículos 36 y 37 de la Ley 1450 de junio 16 de 2011 (Plan Nacional de Desarrollo para los años 2010 a 2014) se efectuaron dos importantes modificaciones al Estatuto Tributario Nacional para que las personas naturales y jurídicas obtengan importantes beneficios fiscales con los dineros que el Estado y los particulares destinen a programas de investigación científica y tecnológica. Como tales modificaciones afectan las bases del impuesto de renta, la norma de los artículos 338 y 363 de la Constitución Nacional establece que éstas solo podrían empezar a aplicarse a partir del año gravable siguiente, es decir, 2012 (ver Concepto DIAN 057712 de agosto 4 de 2011).

En primer lugar, con el artículo 37 de la Ley 1450 se agregó el nuevo artículo 57-2 del E.T., en el cual se dispuso lo siguiente:

*"**Artículo 57-2** (adicionado con el artículo 37 de la Ley 1450 de 2011). Los recursos que reciba el contribuyente para ser destinados al desarrollo de proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico o de innovación, según los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación, son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.*

Igual tratamiento se aplica a la remuneración de las personas naturales por la ejecución directa de labores de carácter científico, tecnológico o de innovación, siempre que dicha remuneración provenga de los recursos, destinados al respectivo proyecto, según los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación."

De acuerdo con esa norma, la cual aplica en el impuesto de renta pero no en el CREE (ver artículo 22 de la Ley 1607 y artículo 2701 noviembre de 2013), si algún contribuyente persona natural o jurídica, con o sin ánimo de lucro recibe recursos (entiéndase como donaciones o subsidios) en los años 2012 y siguientes (en dinero o en especie), sin importar quién se los entregue (el Estado o un particular), pero estos son destinados al desarrollo de proyectos calificados de carácter científico, tecnológico o de innovación de los que sean aprobados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación[3], entonces el 100% de estos ingresos o recursos los podrá tratar como ingreso no gravado en las declaraciones de renta (formulario 110).

Esto significa además que cuando el Estado o un particular le quieran dar estos recursos al contribuyente, sobre tales recursos no le deberán practicar retenciones en la fuente a título de renta (ver artículo 369 del E.T.).

Adicionalmente, los honorarios o sueldos que se le paguen a las personas naturales que trabajen para el contribuyente y que sean los encargados de la ejecución directa de labores de carácter científico, tecnológico o de innovación (ejemplo, los pagos al

personal científico), serán un ingreso no gravado para dichas personas naturales y, por tanto, no se les harán retenciones en la fuente y al mismo tiempo, si la persona natural declara renta, los declarará como ingreso no gravado.

De otra parte, con el artículo 36 de la Ley 1450 se modificó el artículo 158-1, ya existente en el Estatuto Tributarios y que incluso fue modificado por segunda vez en el inciso segundo por el artículo 192 de la Ley 1607 de diciembre de 2012, mejorando sustancialmente los beneficios que se daban a las entidades que desarrollen proyectos de investigación científica o tecnológica y a los que les dieran donaciones a tales entidades.

Para entender mejor los cambios que se hicieron a esta norma, examinemos la versión que tenía el artículo 158-1 del E.T. antes y después de ser modificado con la Ley 1450 de 2011:

Versión anterior de la norma	Nueva versión de la norma con el cambio que le hace la Ley 1450 de 2011 y la Ley 1607 de 2012
Artículo 158-1 del E.T. Deducción por inversiones en desarrollo científico y tecnológico*. Las personas que realicen inversiones directamente o a través de Centros de Investigación, Centros de Desarrollo Tecnológico, constituidos como entidades sin ánimo de lucro, o Centros y Grupos de Investigación de Instituciones de Educación Superior, reconocidos por Colciencias, en proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico o de innovación tecnológica, por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, o en proyectos de formación profesional de instituciones de educación superior estatales u oficiales y privadas, reconocidas por el Ministro de Educación Nacional, que sean entidades sin ánimo de lucro y que en un proceso voluntario hayan sido acreditadas u obtenido acreditación de uno o varios programas, tendrán derecho a deducir de su renta el ciento veinticinco por ciento (125%) del valor invertido en el período gravable en que se realizó la inversión. Los proyectos de inversión deberán desarrollarse en áreas estratégicas para el país tales como ciencias básicas, ciencias sociales y humanas, desarrollo industrial, ciencias agropecuarias, medio ambiente, hábitat, educación, salud, electrónica, telecomunicaciones, informática, biotecnología, minería y energía. Esta deducción no podrá exceder del veinte por ciento (20%) de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la inversión.* *Cuando la inversión se realice en proyectos de formación profesional desarrollados por Instituciones de Educación Superior señaladas en el inciso anterior, estas deberán demostrar que la inversión se destinó al programa o programas acreditados.* *También recibirán los mismos beneficios los contribuyentes que realicen donaciones e inversión para adelantar proyectos de inversión agroindustrial calificados por la entidad gubernamental competente, siempre y cuando sean desarrollados por entidades sin ánimo de lucro, reconocidos como tales por el Ministerio de Agricultura.*	***Artículo 158-1. (modificado con artículo 36 de la Ley 1450 de 2011 y el 192 de la Ley 1607 de 2012; el nuevo texto es el siguiente)*** *Deducción por inversiones en investigación y desarrollo tecnológico. Las personas que realicen inversiones en proyectos calificados como de investigación y desarrollo tecnológico, según los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación tendrán derecho a deducir de su renta, el ciento setenta y cinco por ciento (175%) del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión. Esta deducción no podrá exceder del cuarenta por ciento (40%) de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la inversión.* *Tales inversiones serán realizadas a través de Investigadores, Grupos o Centros de Investigación, Desarrollo Tecnológico o Innovación o Unidades de Investigación, Desarrollo Tecnológico o Innovación de Empresas, registrados y reconocidos por Colciencias. Igualmente, a través de programas creados por las instituciones de educación superior aprobados por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior – ICFES–, que sean entidades sin ánimo de lucro y que beneficien a estudiantes de estratos 1, 2 y 3 a través de becas de estudio total o parcial que podrán incluir manutención, hospedaje, transporte, matrícula, útiles y libros. El Gobierno Nacional reglamentará las condiciones de asignación y funcionamiento de los programas de becas a los que hace referencia el presente artículo.* *Los proyectos calificados como de investigación o desarrollo tecnológico previstos en el presente artículo incluyen además la vinculación de nuevo personal calificado y acreditado de nivel de formación técnica profesional, tecnológica, profesional, maestría o doctorado a Centros o Grupos de Investigación o Innovación, según los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación.*

Versión anterior de la norma	Nueva versión de la norma con el cambio que le hace la Ley 1450 de 2011 y la Ley 1607 de 2012
Esta deducción no podrá exceder del 20% de la renta líquida determinada antes de restar el valor de la inversión. *El Gobierno reglamentará los procedimientos de control, seguimiento y evaluación de los proyectos calificados.* *Parágrafo 1o. Las personas podrán optar por la alternativa de deducir el ciento veinticinco por ciento (125%) del valor de las donaciones efectuadas a centros o grupos a que se refiere este artículo, siempre y cuando se destinen exclusivamente a proyectos calificados previamente por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. Los proyectos a los cuales se dirija la donación deberán desarrollarse igualmente en áreas estratégicas para el país tales como ciencias básicas, ciencias sociales y humanas, desarrollo industrial, ciencias agropecuarias, medio ambiente, hábitat, educación, salud, electrónica, telecomunicaciones, informática, biotecnología, minería, energía, o formación profesional de instituciones de educación superior estatales u oficiales y privadas, reconocidas por el Ministro de Educación Nacional, que sean entidades sin ánimo de lucro y que en un proceso voluntario hayan sido acreditadas u obtenido acreditación de uno o varios programas. Esta deducción no podrá exceder del veinte por ciento (20%) de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la donación. Serán igualmente exigibles para la deducción de donaciones los demás requisitos establecidos en los artículos 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario.* *Cuando la donación se realice a proyectos de formación profesional desarrollados por Instituciones de Educación Superior señaladas en el inciso anterior, estas deberán demostrar que la donación se destinó al programa o programas acreditados.* *Parágrafo 2o.. Para que proceda la deducción de que trata el presente artículo y el parágrafo 1o., al calificar el proyecto, el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología deberá evaluar igualmente su impacto ambiental. En ningún caso el contribuyente podrá deducir simultáneamente de su renta bruta, el valor de las inversiones y donaciones de que trata el presente artículo."*	*El Consejo Nacional de Beneficios Tributarios definirá los procedimientos de control, seguimiento y evaluación de los proyectos calificados, y las condiciones para garantizar la divulgación de los resultados de los proyectos calificados, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre propiedad intelectual, y que además servirán de mecanismo de control de la inversión de los recursos.* *Parágrafo 1°. Los contribuyentes podrán optar por la alternativa de deducir el ciento setenta y cinco por ciento (175%) del valor de las donaciones efectuadas a centros o grupos a que se refiere este artículo, siempre y cuando se destinen exclusivamente a proyectos calificados como de investigación o desarrollo tecnológico, según los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación. Esta deducción no podrá exceder del cuarenta por ciento (40%) de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la donación. Serán igualmente exigibles para la deducción de donaciones los demás requisitos establecidos en los artículos 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario.* *Parágrafo 2°. Para que proceda la deducción de que trata el presente artículo y el parágrafo 1°, al calificar el proyecto se deberá tener en cuenta criterios de impacto ambiental. En ningún caso el contribuyente podrá deducir simultáneamente de su renta bruta, el valor de las inversiones y donaciones de que trata el presente artículo.* *Parágrafo 3°. El Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación definirá anualmente un monto máximo total de la deducción prevista en el artículo 158-1, así como los porcentajes asignados de ese monto máximo total para cada tamaño de empresa, siguiendo para ello los criterios y las condiciones de tamaño de empresa que establezca el gobierno nacional.* *Parágrafo 4°. Cuando el beneficio supere el valor máximo deducible en el año en que se realizó la inversión o la donación, el exceso podrá solicitarse en los años siguientes hasta agotarse, aplicando el límite del cuarenta por ciento (40%) a que se refiere el inciso primero y el parágrafo primero del presente artículo.* *Parágrafo 5°. La deducción de que trata el Artículo 158-1 excluye la aplicación de la depreciación o la amortización de activos o la deducción del personal a través de los costos de producción o de los gastos operativos. Así mismo, no serán objeto de esta deducción los gastos con cargo a los recursos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.* *Parágrafo 6. La utilización de esta deducción no genera utilidad gravada en cabeza de los socios o accionistas".*

Esta norma quedó indicando que si alguna "persona" (sin distinguir si es "natural o "jurídica, con o sin ánimo de lucro) toma recursos (propios o recibidos como donaciones del Estado o de particulares, o provenientes de préstamos recibidos, etc.) y los destina a "inversión" en proyectos calificados como de investigación y desarrollo tecnológico según los criterios del Consejo Nacional de Beneficios Tributarios, entonces el valor "invertido" lo podrá deducir en un 175% en la declaración de Renta (antes era solo el 125%). Esta deducción solo aplica en renta pero no en el CREE (ver artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013).

Lo anterior significa, que todo lo que se iría capitalizando en su cuenta de "activos intangibles-patentes" o de "activos fijos" necesarios para el proyecto, son valores o inversiones que podrá dejar como activos contable y fiscalmente, pero al mismo tiempo podrá calcularles un 175% y llevarlos como una deducción fiscal especial que solo figuraría en la parte fiscal pero no en la parte contable (situación muy similar, e incluso mejor, a la deducción por inversión en activos fijos productivos del artículo 158-3del E.T.; ver numeral 7.1 de esta publicación).

Adicionalmente, si los recursos que recibió del Estado o de los particulares y que posteriormente invirtió en los proyectos los va a tratar como "ingreso no gravado" (ver artículo 57-2 del E.T. creado con el artículo 37 de la Ley 1450 de 2011, explicado anteriormente), no es aceptable al mismo tiempo la deducción especial, antes comentada, que se calcule sobre las inversiones realizadas con estos mismos recursos (ver la parte final del parágrafo 5 del artículo 158-1, y recuerde que a los ingresos no gravados no se les puede asociar costos y gastos, de acuerdo con lo que establece el artículo 177-1 del E.T.).

Lo anterior significaría que solo cuando las activos de las inversiones se hayan formado o adquirido con recursos propios (aportes de socios) o con préstamos, se podría tomar el valor de lo que se invirtió con estos recursos y calcular la respectiva deducción especial fiscal del 175%.

El valor que finalmente lleve como deducción especial fiscal no puede exceder del 40% de la renta líquida fiscal determinada antes de restar la mencionada deducción. Pero este no es el único límite que se debe tener presente para saber si se puede deducir todo el gasto, también se deberá tener en cuenta el límite anual en valores absolutos que el Consejo de Beneficios Tributarios (que funciona al interior de Colciencias) definirá cada año según el tamaño de cada empresa (ver el parágrafo 3 de la nueva versión de la norma). Para el 2013, el límite quedó definido en el Acuerdo 06 de diciembre de 2012, donde se lee:

*"**Artículo Primero. Cupo de deducibilidad para el año gravable 2013.** El cupo de deducibilidad total que por inversiones o donaciones hagan los contribuyentes de renta de conformidad con lo establecido en el artículo 158-1 del Estatuto Tributario en proyectos calificados como de investigación y desarrollo tecnológico para el año gravable 2013 será de $1.750.000.000.000, que corresponde a un valor base de inversiones o donaciones con derecho a deducción para dichos proyectos por valor de $1.000.000.000.000.*

***Artículo Segundo. Deducción por tamaño de empresa.** El artículo 2 del Acuerdo 4 de 2011 quedará así: "Deducción por tamaño de empresa. Del valor de la deducción y la base de inversiones o donaciones establecidas en el artículo anterior, corresponde a las grandes empresas un 70%, a las medianas empresas un 15%, a las pequeñas empresas un 10% y a las microempresas un 5%. En el evento de que en la convocatoria las microempresas y pequeñas empresas presenten proyectos de investigación o desarrollo tecnológico cuyo valor supere los porcentajes anteriormente establecidos, se incrementará el cupo de inversión y donación, disminuyéndolo del que corresponde a grandes empresas."*

Si se lee lo que también se indicaba en el artículo 3 del Acuerdo de Colciencias 004 de 2011, la asignación de los cupos para ejecutar inversiones en el 2013 se debía haber obtenido a más tardar en diciembre de 2012. El artículo 8 de este mismo acuerdo estableció que si a un contribuyente se le asigna un cupo de deducibilidad y no hace uso de éste totalmente, o lo usa parcialmente porque no ejecutó el proyecto o lo ejecutó parcialmente, no podrán solicitar la deducibilidad del proyecto o de otros durante los tres años siguientes o durante un lapso equivalente al término de duración del proyecto en caso de que se tratara de un proyecto plurianual superior a tres años.[4] Además, el artículo 9 de dicho acuerdo establece que Colciencias le comunicaría a la DIAN el cupo de deducibilidad asignado a cada contribuyente y el monto que ellos le reportarán a Colciencias como utilizado.

4. Para el caso del año gravable 2013, los cupos de deducción especial que se podrán utilizar fueron definidos en el Acuerdo 06 de diciembre 3 de 2012 y en el se volvió a fijar que las máximas inversiones o donaciones que se podrán hacer serán también de $1.000.000.000.000 produciendo un máximo de deducción especial de $1.750.000.000.000.

En consecuencia, si el monto que el inversionista pretende deducir supera el 40% de la renta líquida fiscal determinada antes de restar la deducción, el exceso se podrá tomar en los años siguientes y siempre se deberá revisar nuevamente que el valor a tomar como gasto en los otros años no exceden el 40% de la renta líquida calculada hasta antes de restar la deducción (ver el parágrafo 4 del artículo 158-1).

De otra parte, como fiscalmente se tomará una deducción que puede ser muy grande y en la parte contable el gasto no figurará, entonces la utilidad fiscal será pequeña y pagará menos impuesto de renta. Pero la utilidad contable sería grande y pasaría gravable a los socios o accionistas (si el beneficio se lo toma una sociedad comercial). Para evitar lo anterior, el parágrafo 6 del artículo 158-1 del E.T. reglamenta que la mayor utilidad contable originada en el uso del mayor gasto fiscalmente podrá pasar como no gravada a los socios o accionistas (en esto también se asimilan al beneficio por inversión en activos fijos del artículo 158-3).

Así mismo, si la inversión quedó representada en activos fijos o intangibles y sacan el beneficio de calcular un 175% como en una deducción fiscal especial, la depreciación o amortización que le calculen a dichos activos figurará contable pero no fiscalmente (ver parágrafo 5 del artículo 158-1; en este aspecto sí se diferencia de la inversión en activos fijos productores de renta del artículo 158-3, pues este último dejaba tomar la depreciación del activo como gasto fiscal).

Más beneficios para los que realicen donaciones a los proyectos de investigación científica

Si alguien no quiere desarrollar directamente estos proyectos, pero quiere hacerle donaciones a los Centros de Investigación, en ese caso ya no tendría "activos fijos" ni "activos intangibles", sino que contable y fiscalmente tendría un "gasto donación".

Pero en la parte fiscal el "gasto donación" lo podrá restar en un 175% de lo que fue su verdadero valor (hasta el 2011 era 125%; ver el parágrafo 1 del artículo 158-1). La deducción por el "gasto donación" tendrá que sujetarse a dos límites: 1) No puede exceder el 40% de la renta líquida calculada hasta antes de restar el respectivo gasto donación, y 2) No exceder el límite anual de los cupos de deducción que le asigne el Consejo de Beneficios Tributarios.

Ejercicio Práctico

Veamos un caso práctico de la aplicación de esta norma en el año gravable 2013. Suponga que una sociedad comercial calificada como "Grande empresa", en los términos del artículo 2 de la Ley 590 de 2000 recibió aprobación del Consejo de Beneficios Tributarios de Ciencia y Tecnología para hacer inversiones durante 2013 en proyectos tecnológicos por $150.000.000. Luego de recibir la aprobación, la sociedad recibió donaciones de los particulares para el proyecto por un monto de $50.000.000, yal mismo tiempo, con recursos propios, destinó

otros $100.000.000 que junto con los $50.000.000 de las donaciones los usaron para comprar activos fijos por $150.000.000. La empresa entonces tomará los $50.000.000 recibidos como donaciones y los tratará como un "ingreso no gravado" en la declaración de renta (ver artículo 57-2 del E.T. creado con el artículo 37 de la Ley 1450 de 2011). Y con los otros $100.000.000 de recursos propios invertidos en los activos fijos del proyecto se tomará la deducción especial fiscal del 175%, pero no podrá restar fiscalmente la depreciación que contablemente había calculado sobre estos activos y que en el 2013 daba $1.000.000.

5. Este ejercicio se encuentra como herramienta en excel con el nombre "Cálculo deducción por inversiones en tecnología artículo 158-1 del E.T.", el cual se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tendrá acceso con las instrucciones que se dan en la primera página de esta publicación.

Por tanto, la siguiente sería su depuración contable y fiscal[5]:

Detalle	Parciales		Totales
Ingresos			
Donaciones recibidas del Estado y de particulares para desarrollar el proyecto			50.000.000
Ventas del producto			20.000.000
Menos: Costos y Gastos			
Gastos de personal y otros varios (cubiertos con recursos de las ventas del producto)		8.000.000	
Depreciación de máquinas compradas con los recursos donados y propios		1.000.000	(9.000.000)
Utilidad contable antes de impuesto:			**61.000.000**
Menos: Impuesto de Renta y Ganancia ocasional			
Impuesto de Renta			
Utilidad contable antes de impuesto		**61.000.000**	
Menos: Ingresos no gravados (las donaciones recibidas; artículo 57-1)		(50.000.000)	
Más: Gastos No deducibles			
La depreciación contable sobre activos sobre los cuales se tomará la deducción del artículo 158-1		1.000.000	
Subtotal Renta líquida hasta antes de restar la deducción del artículo 158-1		**12.000.000**	
Menos: Deducción por inversión en ciencia y tecnología del art. 158-1. Se tomará el menor entre los siguientes valores:			
a) Valor invertido con recursos propios en activos fijos x 175% (100.000.000 x 175%)	175.000.000		
b) Límite al que se debe sujetar la deducción (el 40% de la renta líquida hasta antes de restar la deducción)	4.800.000	(4.800.000)	
Renta Líquida ordinaria (o pérdida Líquida)		7.200.000	
Menos: Compensaciones		0	
Renta líquida ordinaria del ejercicio		7.200.000	
Renta Presuntiva		6.000.000	
Rentas Exentas		0	
Rentas Gravables		0	

Detalle	Parciales	Totales
Renta líquida Gravable	7.200.000	
Tarifa	25%	
Subtotal impuesto de renta	1.800.000	
Impuesto de Ganancia Ocasional		
Utilidades que constituyen ganancia ocasional		
- Utilidad en venta de activo fijo poseído por más de dos años	0	
Ganancia Ocasional Gravable	0	
Tarifa	10%	
Subtotal Impuesto de Ganancia Ocasional	0	(1.800.000)
Utilidad Neta (Distribuible a los Socios; suponga que a este valor no se le disminuiría con ningún tipo de reservas)		**59.200.000**

El exceso que no se pudo usar este año ($175.000.000 - $4.800.000= $170.200.000), se podrá usar en los siguientes años hasta agotarse, pero siempre sujeto a no exceder el 40% de la renta líquida de esos años, calculada hasta antes de restarla deducción. Y en cuanto a la forma en que el resultado contable de $59.200.000 se distribuiría a los socios, entre gravado y no gravado en cabeza de los socios, tendríamos (ver artículo 49 del E.T., luego de ser modificado con el artículo 92 de le Ley 1607):

Conceptos	Valores
Renta Líquida fiscal gravable del ejercicio	7.200.000
Más: Ingresos no gravados por dividendos que obtuvo la sociedad por ser socia en otra sociedad	
Más: Ganancia Ocasional del Ejercicio	0
Menos: Impuesto de Renta	(1.800.000)
Menos: Impuesto de ganancia ocasional	**0**
Subtotal	**5.400.000**
Más: Monto de la deducción especial por inversión en tecnología artículo 158-1 **(a)**	4.800.000
Monto máximo distribuible como no gravado (b)	**10.200.000**
La Utilidad neta Contable se distribuiría así:	
-No Gravable en Cabeza de los socios	10.200.000
-Gravable en Cabeza de socios	49.000.000
Total a distribuir (c)	**59.200.000**

Nota: En caso de que el valor de (b) llegase a superar al valor de (c) y, por tanto, se formara un exceso de monto no gravado que no se podría aprovechar en las utilidades del 2013, y siendo claro que el exceso se formó en parte por el valor de (a), en ese caso el numeral 5 del artículo 49 del E.T. indica que dicho exceso (el formado por el valor de "a") se contabilizaría en una cuenta de orden y el mismo se podría utilizar al momento de definir las utilidades contables no gravadas de los dos ejercicios anteriores al 2013 o el monto de las utilidades contables no gravadas de cualquiera de los cinco años siguientes al 2013.

8.3. Deducibilidad de algunos impuestos pagados durante el año, tanto en renta como en CREE

El artículo 115 del E.T., modificado con el artículo45 de la Ley 1430 de diciembre de 2010, se puede aplicar por igual tanto en renta como en el CREE, y dispone lo siguiente:

*"**Artículo 115. Deducción de impuestos pagados.** Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.*

(Inciso modificado con artículo 45 de la Ley 1430 de 2010). A partir del año gravable 2013 será deducible el cincuenta por ciento (50%) del gravamen a los movimientos financieros efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor."

El segundo inciso de la norma fue luego aclarado por la DIAN con el Concepto 025808 de abril 12 de 2011, indicando que durante el 2011 y 2012 se seguiría tomando la deducción de solamente el 25% de lo pagado por Concepto del GMF (inicialmente se creía que para el 2011 y 2012, por la literalidad de la norma, desaparecía la posibilidad de usar esta deducción), y que solo a partir del 2013 la deducción aumentaría al 50%, pues la primera intención de los congresistas fue hacer que el beneficio aumentara a partir del mismo año 2011, pero luego, en los debates finales en el Congreso para la Ley 1430,se manifestó que la ampliación del beneficio se corría para el 2013, pero para el 2011 y 2012 el beneficio siguió como se venía usando hasta el 2010 (solo el 25%).

De la interpretación del artículo 115 se establece que solo los "gastos" o "costos" por impuesto de industria y comercio, impuesto de avisos y tableros, impuesto predial, y hasta el 25% del impuesto del GMF (mejor conocido como "4 x mil"), serán deducibles. Tengamos presente que para poder deducir el 50% de lo pagado por el "4 x mil" se requiere tener la certificación respectiva de la entidad financiera. No serviría como soporte lo que figure en los extractos bancarios (ver el numeral 2 del artículo 42 del Decreto 2972 de diciembre de 2013, el cual establece que las entidades financieras tienen plazo hasta marzo 17 de 2014 para expedir los certificados).

En consecuencia, los demás gastos o costos por impuesto que figuren en la información de los contribuyentes (ejemplo, el impuesto de registro, de vehículos, de timbre, de vinos y licores, etc.) no podrán ser tratados como deducibles. La manera de respaldar esta interpretación es que en realidad el Gobierno central no quiere perder en el recaudo del impuesto de renta el25% de lo que ya se ganaron los Gobiernos departamentales y municipales, pues estos son los que perciben estos otros impuestos.

Incluso, la sobretasa de energía eléctrica que se cobra a los usuarios industriales y a los comerciantes y los ubicados en estratos 5 y 6, tiene justamente la característica de un "impuesto" (ver Sentencia C-086 de 1998 de la Corte Constitucional), y como no figura en la lista del artículo 115, también constituye un gasto no deducible. Por esta razón, la Ley 1430 de 2010 con el artículo 2 modificó el artículo 211 del E.T. (reglamentado con el Decreto 2915 de agosto de 2011 que fue luego derogado y reemplazado por el 2860 de noviembre de 2013) para indicar que a partir del 2012 a los industriales ya no se les cobrará sobretasa en las empresas de energía eléctrica ni de gas (ver Decretos 4955 y 4956 de diciembre de 2011). Por tanto, a quienes les haya correspondido pagar la sobretasa de energía eléctrica, el 100% de lo que hayan pagado y/o causado sería un gasto no deducible (ver Concepto DIAN 093140 de noviembre de 2011).

Al respecto, conviene destacar que el Consejo de Estado en la Sentencia 16557 de marzo de 2010 indicó que los gastos por estampillas, a pesar de que no figuren en la lista de impuestos deducibles del artículo 115 del E.T., se pueden deducir cuando sean muy necesarios para la obtención de las rentas del contribuyente (fue el caso de una empresa que le fabricaba las tapas de los licores a una licorera departamental). En una parte de la sentencia, el Consejo de Estado incluso expresó lo siguiente:

"Por último, el hecho de que solo ciertos impuestos sean deducibles (artículo 115 del E.T), no significa que otros tributos no lo sean, según la norma general del artículo 107 del E.T. Eso sí, en cada caso debe analizarse si se cumplen los requisitos de la última norma en mención."

La DIAN en el Concepto 18148 de marzo de 2012 había sostenido que a pesar de lo que dijera el Consejo de Estado, para ella los gastos por estampillas eran un gasto impuesto no deducible. Pero en el Concepto 003397 de enero 24 de 2014 cambia de posición y señala que sí es deducible el gasto por estampillas, pues no lo considera un "impuesto" (que no sería deducible por no estar en la lista de "impuestos" deducibles del artículo 115 del E.T.), sino una "tasa" que califica como una "expensa necesaria" para muchos declarantes y sería deducible según el artículo 107 del E.T. El nuevo concepto, al final, revoca al "14148 de marzo de 2012", pero el número correcto que debía revocar era el 18148 de marzo de 2012 que fue el que se citó desde el comienzo en este nuevo concepto de enero de 2014. Y si el nuevo concepto salió antes de que se presentaran las declaraciones de renta del 2013, entonces sí se puede aplicar en el mismo año 2013 (así lo ha indicado en varias ocasiones el Consejo de Estado en sus fallos, cuando aclara que si el contribuyente invoca una doctrina de la DIAN para sustentar su actuación, entonces es necesario que el Concepto esté vigente hasta antes de que se presente la declaración respectiva).

De otra parte, es importante recordar que en la contabilidad del 2013 de muchas empresas podrá figurar el "gasto impuesto al patrimonio", el cual tuvieron que liquidar en mayo de 2011 por poseer en enero 1 de 2011 un patrimonio líquido superior a $1.000.000.0000 (ver Ley 1370 de 2009 y el Decreto-Ley de emergencia invernal 4825 de diciembre de 2010), éste es un impuesto que lo han estado pagando por cuotas entre los años 2011 a 2014. En la fecha en que se causaba el impuesto (enero 1 de 2011), las normas del Decreto 859 de marzo 23 de 2011 y el Concepto de Supersociedades 115-046673 de abril 1 de 2011 les permitieron causar todo el valor del impuesto en un activo diferido contra un pasivo por impuestos, y luego, a lo largo de los años 2011 a 2014, al ir pagando el pasivo también podrán acreditar el activo diferido y registrar un gasto. Por tanto, el "gasto impuesto al patrimonio" tampoco es deducible en la renta fiscal 2013 (ver artículo 298-3 del E.T.).

Adicionalmente, se debe aclarar que en el caso de las empresas no responsables del IVA, el valor del impuesto sobre las ventas que pagan en sus compras y/o costos, y que se sumado con el costo o gasto, pues no se puede tratar como descontable en las declaraciones de IVA, ya que no presentan dichas declaraciones, *será un "impuesto" que se acepta al 100% entre los costos y gastos de la declaración de renta.* Lo mismo sucede con el nuevo Impuesto Nacional al Consumo (INC) que durante el 2013 se empezó a cobrar en los servicios de telefonía móvil, servicios de restaurantes y bares, y en la compra de la mayoría de vehículos nuevos (ver artículos 512-1 a 512-13, y en especial el inciso cuarto del artículo 512-1).

Solamente deben tener presente que si el costo o gasto en el cual incurrieron, y por el cual pagaron IVA o INC, era no deducible en renta (ejemplo, los gastos de la fiesta de diciembre a los empleados; ver fallos del Consejo de Estado como el Fallo 18172 de marzo de2012), entonces el IVA o el INC tampoco lo será (ver artículo 488 del E.T.). A su turno, las empresas que son responsables del IVA deben saber que todo IVA pagado en los costos y gastos, y que debió ser tratado como descontable en las

declaraciones de IVA, no lo pueden tomar como deducible en la declaración de renta (ver artículos 86 y 493 E.T.). Sí se puede llevar a la declaración de renta, y como deducible, aquel IVA pagado en los costos y gastos relacionados indistintamente con la generación de ingresos gravados, exentos y excluidos, el cual finalmente afecta los mayores costos y gastos, pero producto del prorrateo de que habla el artículo 490 del E.T.

8.4. Salarios deducibles en renta y en CREE, y valor por aportes parafiscales que se pueden deducir tanto en renta como en CREE

Es claro que para que sean aceptados fiscalmente los costos y/o gastos por pagos laborales, tanto en renta y ahora adicionalmente en el CREE, se deben hacer los respectivos aportes de seguridad social y parafiscales a EPS, Fondos de Pensiones, ARL, ICBF, SENA y Caja de compensación[6].

Sin embargo, hasta antes de la Ley 788 de 2002 el contribuyente podía tomar el costo o gasto por pagos laborales en la declaración de renta teniendo solamente *causados* los aportes parafiscales, y se le daba plazo para *pagarlos* hasta antes de que le llegara un requerimiento de la DIAN en el que se solicitara la demostración del pago (artículo 664 del E.T.). De esa forma, muchas declaraciones afectadas con los costos y gastos laborales, pero sin tener previamente pagados los respectivos aportes parafiscales, quedaban en firme si dentro de los dos años siguientes la DIAN no detectaba la ausencia del pago de los aportes.

Con el artículo 25 de la Ley 788 de 2002 se modificó el artículo 664 del E.T., y desde entonces para que se acepten los costos y gastos por pagos laborales, *el pago de los aportes de seguridad social y parafiscales, que se hacen hoy día en forma conjunta a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes – PILA, tiene que haberse efectuado previamente y en todo caso hasta antes de la presentación de la correspondiente declaración de renta*. Por tanto, si por el 2013 se incurrió en costos y/o gastos laborales y el declarante no tenía los beneficios de la Ley 1429 de 2010 (pequeñas empresas) o no era sujeto al nuevo impuesto CREE (para los cuales sí existieron desde mayo de 2013 exoneración de aportes al menos al SENA e ICBF sobre la parte salarial de trabajadores que cada mes tuvieran un total devengado inferior a 10 SMMLV), en tal caso, los aportes de seguridad social y parafiscales que estuvieran obligados a cancelar sobre dichos salarios *deben estar pagados antes* de presentar la declaración (a más tardar en abril de 2014, que es cuando empiezan a vencerse los plazos para declarar). En el Concepto 17312 de marzo 24 de 2004, la DIAN aclara que tal pago se debe hacer antes de la presentación de la *declaración inicial*, y que solo se aceptarán pagos posteriores a la presentación de dicha declaración, si son para ajustar los mayores valores dejados de pagar inicialmente.

Además, el valor de los aportes obligatorios del empleador al SENA, ICBF, Caja de compensación, EPS, Fondos de pensiones y ARL solo son deducibles (tanto en renta como en CREE) en el año en que estos sean pagados. Por tanto, los valores por estos aportes que estén simplemente causados no son deducibles (lo mismo que sucede con los impuestos deducibles del artículo 115 del E.T.; ver artículo 108 y 114). Incluso, se debe destacar que en cumplimiento a lo expresado en el parágrafo 1 del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 (reforma laboral), el formulario de la declaración de renta 2013 trae tres renglones especiales (30 a 32 en el formulario 110) en los cuales se solicita reportar el total de los pagos laborales *causados* en el año 2013 (sea que originaran o no aportes a seguridad social y parafiscales), los aportes a la seguridad social *pagados* durante el 2013 (solo la parte aportada por la empresa) y los aportes *pagados* a ICBF, SENA y Caja de Compensación (el 9% del total de los pagos que constituían salarios).

6. Ver artículo 108 del E.T.; tenga en cuenta que este artículo, por ser tan antiguo, usa la expresión "aportes al ISS", pues en el pasado era solo el ISS, Instituto de Seguros Sociales, el que recaudaba los aportes a Salud, Pensiones y ARP; pero hoy día junto al ISS existen otras EPS, Fondos de Pensiones y ARL que también recaudan dichos aportes; las ARP pasaron a llamarse ARL –Administradoras de Riesgos Laborales– con la Ley 1562 de julio de 2012.

Recuerde que a partir de la declaración de renta 2010, si el diligenciamiento de los renglones 31 y 32 se hace con falsedades (manifestando que los aportes están pagados cuando en realidad no lo están), la DIAN aplicará al declarante la sanción por inexactitud del artículo 647 del E.T. (160% de los valores reportados inexactamente), el cual fue modificado con el artículo 28 de la Ley 1393 de julio de 2010 (ver el capítulo 5 de esta publicación). Sobre esto último es importante comentar que *con el Concepto 042747 de mayo de 2009 la DIAN indicó que si en un ejercicio fiscal se pagan los aportes de seguridad social y parafiscales que eran de otros ejercicios y estaban atrasados, entonces se pueden deducir todos ellos en el año en que se paguen (ver artículo 114 del E.T.)*. Se deducirían solo los "pagos de seguridad social y parafiscales" que se cancelaron en el año; pero los salarios concernientes a dichos pagos se deben incluir en el ejercicio al que correspondían, corrigiendo para ello la respectiva declaración (si aún no está en firme y se puede corregir).

De otra parte, es importante destacar que el artículo 30 de la Ley 1393 de julio de 2010 dispuso:

*"**Artículo 30.** Sin perjuicio de lo previsto para otros fines, para los efectos relacionados con los artículos 18 y 204 de la Ley 100 de 1993, los pagos laborales no constitutivos de salario de los trabajadores particulares no podrán ser superiores al 40% del total de la remuneración."*

De acuerdo con lo anterior, desde julio de 2010 en adelante, los empleadores debieron asegurarse de que al momento de hacer los aportes a seguridad social en salud y pensiones (requisito para poder deducir los pagos laborales), las bases utilizadas no hayan estado por fuera de lo indicado en dicha norma. Para ilustrarlo, observe el siguiente ejemplo:

Conceptos	Lo que pagó la empresa al trabajador	Lo que acepta la Ley
Salario	1.000.000 (53%)	1.140.000 (60%)
Bonos sodexo	900.000 (47%)	760.000 (40%)
Total del pago mensual	1.900.000 (100%)	1.900.000 (100%)

Con este ejemplo se observa que la empresa debió hacer los aportes a seguridad social en salud y pensiones sobre la base de $1.140.000 y no sobre la base de $1.000.000. Si no lo hizo así, le desconocerán el costo o gasto laboral equivalente a $140.000, que fue la parte que no utilizó para generar los aportes a salud y pensiones. Este ajuste no se debe hacer para el pago de parafiscales, sino solo para los aportes a seguridad social, razón por la cual el Ministerio del Trabajo (antes Ministerio de la Protección Social) modificó la estructura de la Planilla Integrada para Liquidación de Aportes –PILA– mediante la *Resolución 02641 de julio de 2011*, y por tanto en la misma PILA se aceptará una base para liquidar aportes a seguridad social y otra para liquidar aportes parafiscales.

8.5. Costos y/o gastos con independientes que no coticen a seguridad social

El artículo 27 de la Ley 1393 de julio de 2010 adicionó el parágrafo 2 al artículo 108 del E.T. donde se estableció lo siguiente:

*"**Parágrafo 2.** Para efectos de la deducción por salarios de que trata el presente artículo se entenderá que tales aportes parafiscales deben efectuarse de acuerdo con lo establecido en las normas vigentes. Igualmente, para la procedencia de la deducción por pagos a trabajadores independientes, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la*

protección social que le corresponden al contratista según la Ley, de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional. Lo anterior aplicará igualmente para el cumplimiento de la obligación de retener cuando esta proceda."

En mayo 28 de 2013, y mediante el artículo 3 del Decreto 1070, el cual fue luego modificado con el artículo 9 del Decreto 3032 de diciembre 27 de 2013, se estableció la siguiente reglamentación sobre este importante tema:

*"**Decreto 1070,***

***Artículo 3. Contribuciones al Sistema General de Seguridad Social.** De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010 y el artículo 108 del Estatuto Tributario, la disminución de la base de retención para las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, por Concepto de contribuciones al Sistema General de Seguridad Social, pertenezcan o no a la categoría de empleados, estará condicionada a su liquidación y pago en lo relacionado con las sumas que son objeto del contrato, para lo cual se adjuntará a la respectiva factura o documento equivalente copia de la planilla o documento de pago.*

Para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas mencionadas en el inciso anterior por Concepto de contratos de prestación de servicios, el contratante deberá verificar que los aportes al Sistema General de Seguridad Social estén realizados de acuerdo con los ingresos obtenidos en el contrato respectivo, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, los decretos 1703 de 2002 y 510 de 2003, las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan.

***Parágrafo.** Esta obligación no será aplicable cuando la totalidad de los pagos mensuales sean inferiores a un salario mínimo legal mensual vigente (1 SMLMV)."*

(Subrayados fuera del texto).

Lo dispuesto en este decreto indica que por el 2013 se aceptarán como deducibles los valores por prestación de servicios (resultan por fuera los relacionados con venta o fabricación de bienes) cancelados o causados a contratistas que cada mes hayan recibido pagos o abonos en cuenta inferiores a 1 SMMLV ($589.000 durante el 2013) y sin que ellos hayan demostrado que efectuaban los aportes obligatorios a la seguridad social (se hizo para facilitar la contratación con prestadores de servicios a los cuales se les vinculaba solo unos meses y con ello terminaban siendo expulsados del SISBEN). En cambio, si el contratista por servicios, a partir de mayo de 2013, recibía pagos mensuales por valores superiores a 1 SMMLV, el costo o gasto con dicho contratista solo será deducible si demostró estar realizando sus aportes a la seguridad social.

Ahora bien, el hecho de que no se les tenga que hacer control de aportes a seguridad social a los prestadores de servicios que en el mes cobren un valor inferior a 1 salario mínimo mensual, es algo que se entiende como aplicable solo para los efectos tributarios de poder deducir en el impuesto de renta dicho costo o gasto. Sin embargo, quedará la discusión con el Ministerio de la Salud que varias veces ha dicho que sin importar ni la duración del contrato ni el monto del pago mensualizado, el contratante debe avisar a dicho Ministerio sobre contratistas que no estén cotizando a la seguridad social, pues de lo contrario considerarían al contratante como "cómplice" de la "evasión" que estaría haciendo el contratista (ver Conceptos 3825 de 2005 y 68161 de 2012 expedidos por dicho Ministerio). Ojalá el Ministerio modifique su posición para que haya una única forma de proceder con los contratistas que cobran mensualmente un valor inferior a un salario mínimo.

Adicional a lo anterior, cuando el valor del pago o abono en cuenta a un contratista por servicios exceda cada mes el equivalente a 1 salario mínimo, debe tener presente que la misma DIAN indicó en los Conceptos 060032 de septiembre 23 de 2013 y 72394 de noviembre de 2013, que se puede tener en cuenta la duración del contrato y hacer

el control a la seguridad social del contratista, solo si el contrato es de duración superior a los tres meses, lo cual se confirma con la parte aún vigente del artículo 23 del Decreto 1703 de agosto de 2002, norma que también quedó expresamente mencionada en el texto del artículo 3 del Decreto 1070 de 2013.

Además, para el contratista independiente que insista en ser evasor de aportes, lo importante es que las autoridades de la seguridad social (EPS, Fondos de Pensiones) solo le podrán pedir las PILA de los últimos cinco años junto con sus respectivos intereses de mora. Así lo indicó el Ministerio de salud y protección en el Concepto 10240 de diciembre 30 de 2011 donde expresó lo siguiente:

"En relación con el término de prescripción de aportes a la seguridad social (salud, pensiones y riesgos profesionales), la Oficina Jurídica del Ministerio de la Protección Social, en Concepto dirigido a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público señaló: "(...) que la oportunidad para hacer exigible el pago de aportes parafiscales indiscutiblemente debe encontrarse circunscrita a un término prescriptivo, el cual, según la Sentencia de julio 30 de 2004 del Consejo de Estado, cuyo aparte se trascribió líneas atrás, es el contemplado en el Estatuto Tributario Nacional, vale decir, cinco años".

Es decir que la acción de cobro de cotizaciones atrasadas o dejadas de pagar al Sistema de Seguridad Social Integral, prescribe a los 5 años de conformidad con lo dispuesto en el artículo 817 del Estatuto Tributario, dándose alcance así a la posición que se sostenía en el sentido de que los aportes a la seguridad social por ser un recurso parafiscal no prescribían."

Según lo anterior, también podríamos decir que las PILAS que han presentado, aunque no tengan las bases correctas sobre las cuales deberían haber liquidado sus aportes, quedarán en firme de acuerdo con las normas del E.T., a saber, a los dos años después de su presentación (ver artículo 714 del E.T.).

Además, debe recordarse que el artículo 51 de la Ley 1438 de enero de 2011 y el artículo 162 de la Ley 1450 de junio de 2011 contemplan que muy pronto, cuando el Gobierno reglamente las normas superiores, a los contratistas independientes (aun si se esconden en SAS de un solo accionista o empresas unipersonales) les empezarían a practicar en forma conjunta las retenciones a título de impuestos nacionales y por aportes a seguridad social. Estas dos normas expresan lo siguiente:

"Artículo 51 Ley 1438 de enero de 2011. Retención en la fuente de aportes al Sistema de Seguridad Social en Salud. Establézcase un sistema de retención en la fuente de aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud y establézcanse los instrumentos para realizar la retención en la fuente para el pago de la cotización en seguridad social en salud, de las personas naturales y empresas unipersonales o sociedades por acciones simplificadas, como mecanismo que evite la evasión y la elusión, tomando como base los conceptos constitutivos vigentes del Ingreso Base de Cotización. El agente retenedor girará los recursos al encargado del recaudo de los aportes, de conformidad con el reglamento.

La retención en la fuente prevista en el presente artículo se podrá extender a los demás aportes del sistema de seguridad social."

"Artículo 162 Ley 1450 de junio de 2011. Sistemas Unificados de Retención. El Gobierno Nacional podrá establecer sistemas unificados de retención en la fuente de impuestos y contribuciones parafiscales a la protección social de acuerdo con el reglamento que expida sobre la materia. Su consignación se efectuará a través de los mecanismos previstos en la normatividad vigente."

8.6. Costos y gastos por operaciones gravadas con IVA efectuadas con personas naturales del régimen simplificado del IVA deducibles tanto en renta como en CREE

Con el artículo 4 de la Ley 863 de 2003 se creó el artículo 177-2 del E.T., y en él se dispuso que todos los contribuyentes (sean o no responsables del IVA) que hayan efectuado compras de bienes y servicios gravados con IVA, a personas naturales del régimen simplificado de dicho impuesto, deben cumplir con ciertos requisitos para que el costo o gasto les sea aceptado como deducible en las declaraciones tanto de renta como del CREE (para este último ver el artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013). Por tal razón, de la interpretación de esta norma tenemos:

a. Si durante el año 2013 se *firmaron contratos* para comprarle bienes o servicios gravados, y la cuantía *individual* de estos contratos superaba los 3.300 UVT ($26.841 x 3.300 = $88.575.000), los valores de los contratos no serán deducibles, pues la persona natural vendedora debía haberlos facturado con IVA, es decir, debía pertenecer al régimen común.

b. Si durante el año 2013 se firmaron *varios contratos* para comprarle bienes o servicios gravados *a la misma persona natural*, y aunque dichos contratos no superaran, individualmente considerados, la cifra de los 3.300 UVT, se debe examinar si en algún momento del año la *acumulación* de los contratos sobrepasó la cifra antes mencionada. Si eso sucedió, hasta los primeros 3.300 UVT de los valores de costos y gastos originados de los contratos serán deducibles, pero el exceso no, pues desde el momento en que se superaba el tope, la persona natural debió cambiarse al régimen común y facturar con IVA sus bienes y/o servicios.

c. Si se hicieron compras gravadas a personas naturales que decían pertenecer al régimen simplificado sin que primero se firmaran contratos, a éstas se les debió exigir, en la primera compra que se les haya hecho, una copia de su respectivo RUT en el cual se probara que estaban inscritas en la DIAN (con la responsabilidad "12-Régimen simplificado"). En todo caso, si durante el 2013 se le compro a las mismas personas a las que se les había comprado en años anteriores y ya se les había pedido copia del RUT en la primera compra, no es necesario pedírsela cada año. Además, esta exigencia de solicitar copia del RUT no aplica en los casos de los pagos o causaciones de arrendamientos de bienes muebles o inmuebles gravados a personas naturales, o de la compra de productos agrícolas o ganaderos gravados a personas naturales.

8.7. Compras de bienes y servicios a personas y/o empresas ubicadas en el exterior, sean o no paraísos fiscales

En el artículo 124-2 del E.T., creado con el artículo 3 de la Ley 863 de diciembre de 2003, se dispuso que quienes compraran bienes y/o contrataran servicios a personas naturales, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad constituida, localizada o en funcionamiento en países considerados como "paraísos fiscales", tales pagos, si se habían hecho como operaciones no registradas ante el Banco de la República, *serían no deducibles, a menos que se les practicaran las retenciones en la fuente a título de renta.*[7]

En primera instancia esta norma causó revuelo, por cuanto para practicar retenciones en la fuente a título de renta se debe establecer que el ingreso que percibe una persona o empresa del exterior le constituye "ingreso de fuente nacional" en Colombia (ver artículos 24, 25, 121, 319, 322, 406 y 418 del E.T.).

7. Aunque el artículo 124-2 menciona también la retención a título de "remesas", debe tener presente que el impuesto de remesas y sus retenciones fueron derogados por la Ley 1111 de 2006.

Es claro que, por ejemplo, para quien vende mercancías desde el exterior hacia Colombia no existe "ingreso de fuente nacional" y, por tanto, quien hace la compra en Colombia no debe practicar retenciones en la fuente. Por consiguiente, sin esta precisión dentro de la norma (que el pago al país paraíso fiscal estará sometido a retenciones solo cuando constituya ingreso de fuente nacional), se entiende que ésta obliga a la empresa ubicada en Colombia a que "asuma" las retenciones, so pena de que no le acepten el costo o gasto.

Ahora bien, fue solo en octubre 7 de 2013, mediante el Decreto 2193 cuando el Gobierno colombiano señaló los primeros 44 países y/o territorios que a partir del año gravable 2014 empezarán a ser tratados como "paraísos fiscales" (ver artículo 260-7 luego de ser modificado con el artículo 117 de la Ley 1607 de 2012). Por tanto, al menos hasta el año gravable 2013 todas las compras de bienes y servicios a las empresas y/o personas ubicadas en el exterior son deducibles (tanto en renta como en CREE), sin importar en qué país se hallaran y que no se les hayan practicado retenciones en la fuente asumidas. En todo caso, se deben observar las normas de los artículos 121 a 124 y 406 a 418 del E.T., que señalan límites a este tipo de gastos e indican taxativamente en cuáles casos los pagos al exterior debieron sufrir retenciones en la fuente a título de renta.

Pero a partir del año gravable 2014, quienes efectúen operaciones con terceros ubicados en países que estén calificados como "paraísos fiscales", deberán responder por la respectiva retención en la fuente, de la cual se salvan solo si los pagos se efectúan como operaciones registradas ante el Banco de la República, y adicionalmente enfrentarán tareas adicionales en cuanto a sus operaciones con esos terceros, por el solo hecho de estar ubicados en paraísos fiscales, pues éstas quedan sujetas al régimen de precios de transferencia con obligación de preparar y enviar a la DIAN la respectiva documentación comprobatoria, de lo cual se salvan si las operaciones con los ubicados en paraísos fiscales no superan en todo el año el equivalente a 10.000 UVT (ver artículo 2 del Decreto 3030 de diciembre 27 de 2013).

8.8. Cantidad de cuotas anuales a deducir en renta y en CREE para quienes manejaron "leasing operativo" durante el 2013

Con el Decreto 618 de marzo 3 de 2004 el Gobierno nacional reglamentó la deducción (en renta y en CREE) que por arrendamiento financiero bajo la figura de leasing operativo existe en el Estatuto Tributario (artículo 127-1, numeral 1).

Los leasing operativos se pueden aplicar cuando las mypimes mencionadas en el parágrafo 3 del artículo 127-1 del E.T. firmaron hasta enero de 2013 contratos de leasing sobre los siguientes tipos de activos y en los siguientes plazos[8]:

Tipo de activo que se puede adquirir bajo leasing	Plazo al que se debe pactar para que el leasing sea operativo
Bienes inmuebles: -En cuanto a la edificación	Igual o superior a 60 meses
-En cuanto al terreno	No aplica. Es decir, sin importar los plazos, los leasing sobre terrenos siempre son "financieros" (numeral 2 del artículo 127-1)
Maquinaria, equipo, muebles y enseres	Igual o superior a 36 meses
Vehículos de uso productivo y equipo de computación	Igual o superior a 24 meses

8. Durante el 2012, entre abril y diciembre de 2012, las mipymes pudieron firmar nuevos contratos de leasing en modalidad operativo, pues el artículo 15 de la Ley 1527 de abril, Ley de libranzas, derogaba el parágrafo 4 del artículo 127-1 que impedía firmar nuevos contratos de leasing en modalidad operativo desde enero 1 de 2012. Sin embargo, en enero 23 de 2013 con la Sentencia C-015 la Corte declaró inexequibles, por falta de unidad de materia, la derogación que había hecho el artículo 15 de la Ley 1527. Así que desde enero 23 de 2013 revive la prohibición para que las mipymes puedan firmar más contratos de leasing en modalidad operativo y los que firmen después de esta fecha deben ser en modalidad financieros.

Además, en el caso de los lease back[9], estos contratos siempre se considerarán como leasing financiero sin importar el tipo de activo o plazo pactado (ver el artículo 127-1 del E.T., numeral 2 y el Parágrafo 1).

Por consiguiente, cuando una empresa adquiere un activo bajo arrendamiento financiero con opción de compra y tiene la posibilidad de tratarlo como leasing operativo (a lo que solo tienen derecho las mipymes, según lo indica el parágrafo 3 del artículo127-1), en realidad está tomando en arriendo el activo, y lo que paga mensualmente (capital más intereses) debe llevarlo al costo o gasto del estado de resultados y no podrá reflejar ningún valor en el "activo fijo", salvo cuando al final de los cánones se haga uso de la "opción de compra" (el valor de la "opción de compra" es el único valor que al final del contrato podrá llevar como "activo fijo").

La reglamentación del Gobierno a través del Decreto 618 de 2004 consistió en limitar a máximo 12, las cuotas que en un mismo año gravable (en este caso 2013) se pueden llevar al costo o gasto de la declaración de renta y del CREE. Si el contrato inició durante dicho año, entonces sólo son deducibles las cuotas que se determinen desde el mes de inicio hasta diciembre. En consecuencia, si durante el 2013 se hicieron "pagos extraordinarios", es decir, que el arrendatario decidió acelerar el pago de sus cánones, o que dio lo que muchas empresas especializadas en leasing llaman "la cuota inicial" (que en realidad es un canon extraordinario), el arrendatario deberá fiscalmente manejar el pago de tales cánones extraordinarios en las cuentas del activo como "cargos diferidos" y llevarlas al estado de resultados del 2013 o siguientes, de tal forma que finalmente pague el contrato en todos los cánones que se habían pactado, afectando cada año con lo que inicialmente se había pactado que sería el gasto máximo permitido para cada año. No podrá deducir todos los cánones extras en la renta del 2013.

8.9. Límite de intereses deducibles en renta (pero no en CREE) por aplicación de la nueva norma de subcapitalización

La novedosa norma del artículo 118-1 del E.T., mejor conocida como "subcapitalización" y que había sido creada en el capítulo de "normas antievasión" de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012 (ver el artículo 109 de dicha Ley), solo se reglamentó por el Ministerio de Hacienda hasta diciembre 27 de 2013 (cuando ya se estaba acabando el primer año fiscal en el cual se debía aplicar), mediante el Decreto 3027, el cual aplica en el mismo año gravable 2013[10].

La norma del artículo 118-1, la cual aplica en el impuesto de renta, pero no en el CREE (ver artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701 de 2013), se creó para evitar que en especial los socios o accionistas del exterior siguieran aportando dineros a empresas en Colombia, con la figura de que eran "pasivos" y no "aportes sociales", pues con el pasivo se generaban "gastos por intereses" que le rebajaban la renta fiscal a la sociedad tributando poco, y al mismo tiempo, cuando el socio quisiera llevarse el dinero prestado, sería más fácil pagar un "pasivo" que "disminuir un capital social". Además, en las épocas en que existió el "impuesto al patrimonio", muchos accionistas desinflaban el patrimonio de la sociedad aportando sus dineros como "préstamos".

El artículo 118-1 del E.T. dispone lo siguiente:

*"**Artículo 118-1. Subcapitalización** (adicionado por la Ley 1607 de 2012): Sin perjuicio de los demás requisitos y condiciones consagrados en este Estatuto para la procedencia de la deducción de los gastos por concepto de intereses, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.*

9. Figura en que una empresa o persona es dueña de su activo y se lo vende a una compañía especializada en leasing, pero inmediatamente se lo vuelven a tomar en "arrendamiento".

10. A la fecha en que se hace esta publicación, estaba a punto de ser modificado la cual tendría aplicación en el mismo año 2013, ver "Proyecto de Decreto que modifica al 3027 de 2013" publicado en la DIAN en febrero 6 de 2014: http://www.dian.gov.co/dian/13Normatividad.nsf/pages/Proyecto_Decreto_modifica_numeral_articulo_3_del_Decreto_3027_de_2013.

En virtud de lo dispuesto en el inciso anterior, no será deducible la proporción de los gastos por concepto de intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo.

Parágrafo 1. *Las deudas que se tendrán en cuenta para efectos del cálculo de la proporción a la que se refiere este artículo son las deudas que generen intereses.*

Parágrafo 2. *Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que se constituyan como sociedades, entidades o vehículos de propósito especial para la construcción de proyectos de vivienda a los que se refiere la Ley 1537 de 2012 sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por cuatro (4) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.*

Parágrafo 3. *Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.*

Parágrafo 4. *Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los casos de financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial."*

Por tanto, esta norma la deben aplicar todos los "contribuyentes" (del régimen ordinario o especial), con las excepciones mencionadas en la misma. Además, aplica sin importar con quién hayan tenido las deudas que les generaron los intereses (vinculados o no vinculados, terceros ubicados en Colombia o en el exterior, etc.). Por su parte, el Decreto 3027 fijó la obligación de hacer cálculos un poco complicados con los cuales se definirá el monto de endeudamiento "promedio" permitido para el contribuyente durante el año fiscal y su consecuente nivel de "intereses deducibles".

En el texto de los artículos 2 y 3 del Decreto 3027, y contando con que el Gobierno emitirá el decreto modificatorio del mismo, antes de que se empiecen a vencer las declaraciones, se lee lo siguiente:

*"**Artículo 2.** Para efectos de lo previsto en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, el monto total promedio de las deudas se determinará de la siguiente manera:*

1. Para cada una de las deudas que generan intereses se identificará:
*- **Permanencia:** Es el número de días calendario de permanencia de la deuda durante el respectivo año gravable, el cual incluye el día de ingreso de la deuda y no incluye el día del pago del capital o principal. Para las obligaciones que provienen de años anteriores, se entiende que el día de ingreso de la deuda es el 1° de enero del año o período gravable.*

*- **Base:** Es el valor del capital o principal de la deuda sobre el que se liquidan los intereses durante el período de permanencia.*

*- **Deuda ponderada:** Es el resultado de multiplicar el número de días de permanencia por la base.*

En los casos en que haya amortizaciones o pagos parciales del capital de una misma deuda, la identificación de los anteriores elementos deberá hacerse en forma separada para cada tramo del saldo por pagar como si se tratara de deudas independientes.

2. La deuda ponderada total se determinará sumando la deuda ponderada, calculada de acuerdo con lo previsto en el numeral 1 de este artículo, de todas las deudas que generan intereses.

3. El monto total promedio de las deudas será el resultado de dividir la deuda ponderada total, calculada de acuerdo con lo previsto en el numeral 2 de este artículo por el número total de días calendario del correspondiente año o período gravable.

Parágrafo. *Para los contribuyentes que durante el correspondiente período gravable tengan deudas que generan intereses denominadas en monedas diferentes al peso colombiano, la identificación de la base en pesos se hará para cada deuda con su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América multiplicado por el promedio diario de la Tasa Representativa del Mercado correspondiente al período de permanencia. Para determinar la anterior equivalencia de otras monedas con respecto al dólar de los Estados Unidos de América se utilizará el tipo de cambio de esta otra moneda con respecto al dólar de los Estados Unidos de América vigente el día de ingreso de la deuda o el 1° de enero del período gravable si la deuda proviene de años anteriores.*

Artículo 3. *Para determinar los gastos por intereses no deducibles, se aplicará el siguiente procedimiento:*

1. ***Monto máximo de endeudamiento que genera intereses deducibles:*** *El monto máximo de endeudamiento que genera intereses deducibles se determinará tomando el patrimonio líquido determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior y multiplicándolo por tres (3).*

2. ***Exceso de endeudamiento:*** *El exceso de endeudamiento se determinará tomando el total promedio de las deudas, determinado conforme al artículo anterior, y restándole el monto máximo de endeudamiento, determinado conforme con el numeral primero de este artículo, cuando a ello haya lugar.*

3. ***Proporción de intereses no deducibles (numeral que será modificado según consta en proyecto de Decreto publicado en febrero 6 de 2014):*** *La proporción de intereses no deducibles se determinará dividiendo el exceso de endeudamiento, determinado en el numeral anterior, por el monto total promedio de las deudas determinado conforme al artículo anterior.*

4. ***Gastos por concepto de interés no deducibles del respectivo período:*** *Los gastos por concepto de interés no deducibles del respectivo período se determinarán aplicando la proporción de intereses no deducible al total de intereses pagados o abonados en cuenta durante el año o período fiscal objeto de determinación.*

Parágrafo 1. *Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que se hayan constituido o constituyan como sociedades, entidades o vehículos de propósito especial para la construcción de proyectos de vivienda a los que se refiere la Ley 1537 de 2012, determinarán el monto máximo de endeudamiento que genera intereses deducibles, tomando el patrimonio líquido determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior y multiplicándolo por cuatro (4).*

Parágrafo 2. *Para efectos de determinar los gastos por intereses no deducibles, la diferencia en cambio del capital o principal no se considerará como intereses. La diferencia en cambio de los intereses sí se considerará como interés."*

Ejercicio Práctico

Por consiguiente, una manera de ilustrar lo que serían estos complejos cálculos anteriores sería[11]:

Supongamos que durante el 2013 un contribuyente, cuyo patrimonio líquido en el 2012 era positivo y era de $20.000.000, adquirió dos deudas financieras con los siguientes detalles:

a. En enero 1 de 2013 tomó un préstamo de $200.000.000 y lo cubrió en cuotas iguales mensuales hasta junio de 2013 con una tasa de 2,5% mensual.
b. En septiembre 1 de 2013 tomó otro préstamo de $80.000.000 y lo cubrió en cuotas iguales mensuales hasta noviembre 30 de 2013 con una tasa de 2,5% mensual.

Con los datos anteriores, y aplicando lo que establecen los artículos 2 y 3del Decreto 3027, se deberían hacer los siguientes cálculos:

11. Este mismo tipo de ejercicio está contenido en la hoja "Sub-capitalización" la cual hace parte del archivo "formulario 110 y 140 DR 2013 con anexos y formato 1732", el cual se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tendrá acceso con las instrucciones que se dan en la primera página de esta publicación.

Periodos en los cuales hizo los abonos a la deuda	Valor cuota total del mes para abonar a la deuda	Abona a capital	Abona a Intereses	Saldo Capital (A)	Días de permanencia del saldo de la deuda (B)	Periodo de permanencia (A x B)
Caso de la deuda 1:				200.000.000	31	6.200.000.000
Enero 1 a enero 31 de 2013	36.309.994	31.309.994	5.000.000	168.690.006	28	5.060.700.174
Febrero 1 a febrero 28 de 2013	36.309.994	32.092.744	4.217.250	136.597.262	31	4.097.917.852
Marzo 1 a marzo 31 de 2013	36.309.994	32.895.063	3.414.932	103.702.199	30	3.111.065.972
Abril 1 a abril 30 de 2013	36.309.994	33.717.439	2.592.555	69.984.760	31	2.099.542.794
Mayo 1 a mayo 30 de 2013	36.309.994	34.560.375	1.749.619	35.424.385	30	1.062.731.538
Junio 1 a junio 30 de 2013	36.309.994	35.424.385	885.610	0		
Caso de la deuda 2:				80.000.000	30	2.400.000.000
Septiembre 1 a 30 de 2013	28.010.973	26.010.973	2.000.000	53.989.027	31	1.673.659.825
Octubre 1 a 31 de 2013	28.010.973	26.661.248	1.349.726	27.327.779	30	819.833.367
Noviembre 1 a 30 de 2013	28.010.973	27.327.779	683.194	0		
					(D)	**(E)**
		Totales (C)	**21.892.885**		272	**26.525.451.522**

(F) Monto total promedio de las deudas (se toma E y se divide entre D)	72.672.470
(G) Límite de endeudamiento promedio permitido (patrimonio líquido del 2012 x 3)	60.000.000
(H) Exceso de endeudamiento (si F es mayor que G, se hace la resta. De lo contrario, cero)	12.672.470
(I) Proporción de interés no deducible (si H es mayor que cero, se toma H y se divide entre F)	17%
(J) Gasto por intereses no deducibles (si I es mayor que cero, se toma C y se multiplica por I)	3.722.000

Como puede verse, a pesar de que durante el 2013 el contribuyente manejó préstamos muy altos (200 y 80 millones cada uno), los cuales excedían mucho a simple vista el resultado de multiplicar por 3 su patrimonio líquido pequeño del año 2012, la fórmula del Decreto 3027 lo llevó al cálculo de que su "endeudamiento promedio" durante el 2013 fuera solo de $72.672.000 y, por tanto, solo tuvo que rechazarse como no deducible el 17% de los intereses que había pagado durante el año 2013.

Ahora bien, entre todos los cálculos ilustrados anteriormente, se puede prestar para polémicas sobre la forma en que se debería efectuar, el que mostramos bajo la letra "F". Observemos que en dicho cálculo interpretamos que la división que se solicita en este punto no es entre los 365 días calendario que en total tenía el año 2013, sino entre los 272 días en que las deudas de la empresa del ejemplo estuvieron generando deuda. De esta forma, es como entendemos que sería más razonable interpretar la norma del numeral 3 del artículo 2 del Decreto 3027, donde se lee:

"El monto total promedio de las deudas será el resultado de dividir la deuda ponderada total, calculada de acuerdo con lo previsto en el numeral 2 de este artículo por el número total de días calendario del correspondiente año o período gravable".

Para reforzar el punto de por qué la división del punto "F" se debe hacer entre los días en que las deudas hayan generado intereses y no siempre entre los 365 o 366 días que tenga el año fiscal (como también podría llegar a interpretarse en la lectura de la norma antes citada), piense en que la empresa del ejemplo solo hubiera tenido la deuda de los $200.000.000 y que solo la hubiese tenido durante 31 días (el mes de enero de 2013), pues la tomó y la pagó completamente en ese mes. ¿En este caso sería válido multiplicar $200.000.000 x 31 días y luego dividir entre 365 días? Lo anterior llevaría a reducir muchísimo el resultado (el cual sería el "endeudamiento promedio") con lo cual el contribuyente se beneficiaría excesivamente, pues el resultado nos daría que el "endeudamiento promedio" fue de $16.986.000, y como ese valor está por debajo de los $60.000.000 de endeudamiento permitido, el contribuyente podría tomar los $5.000.000 de intereses que habría pagado en enero de 2013. Es decir, si siempre se divide entre 365 o 366 días, el contribuyente se beneficiaría excesivamente, pues disminuiría mucho el resultado del punto "F" ("endeudamiento promedio"), con lo cual finalmente tomaría la mayor parte de sus intereses como deducibles, justamente lo que quiere impedir la norma del artículo 118-1.

Además, el artículo 7 del mismo Decreto 3027 indica que solo en los casos de entes jurídicos constituidos durante el año, y que por obvias razones no tienen patrimonio líquido "en el año anterior", ellos se podrán deducir todos los intereses del año, pues no podrían aplicar la norma de subcapitalización; pero en tal caso deberán tener cuidado con no caer en figuras que luego puedan ser investigadas por "abuso tributario", el cual está regulado en el artículo 869 del E.T.

8.10. Límite deducible en renta y en CREE de los aportes a fondos de pensiones que los empleadores les hicieran a los trabajadores en calidad de "patrocinadores"

El artículo 3 de la Ley, al modificar al artículo 126-1 del E.T., estableció que cuando los empleadores actúen como "patrocinadores" y tomen como gasto deducible en renta o en CREE el aporte que realicen a los fondos de pensiones voluntarias de sus trabajadores, solo pueden deducir hasta 3.800 UVT anuales por cada trabajador (en el 2013 serían $102.026.000; hasta el 2012 no había ningún límite en este gasto).

8.11. Nueva forma de calcular el porcentaje anual de depreciación para quienes utilizan el sistema de reducción de saldos

El artículo 159 de la Ley 1607 modificó el artículo 134 del E.T. agregándole un parágrafo que dispone:

"Para los casos en los que se opte por utilizar el sistema de depreciación de reducción de saldos, no se admitirá un valor residual o valor de salvamento inferior al 10% del costo del activo y no será admisible la aplicación de los turnos adicionales, establecidos en el artículo 140 de este Estatuto".

Al respecto, debe recordarse que la fórmula de reducción de saldos es:

Tasa de depreciación anual = $1-(\sqrt[n]{vs/ci})$

En esta fórmula:

n = años de vida útil
vs = valor de salvamento
ci = costo inicial

Por tanto, es claro que obligar al contribuyente a usar un "vs" de por lo menos el 10% del costo inicial de activo, provocará que el monto de la tasa anual de depreciación no arroje porcentajes tan altos con los cuales se depreciaban mucho más rápido los activos (ver Concepto DIAN 35325 de 2002 y el artículo 29 del Decreto 2075 de 1992). Además, el artículo 140 del E.T. dice que si el activo se usa más de 8 horas, entonces por cada 8 horas adicionales se aumenta la cuota de depreciación en un 25% o proporcional por fracción. Por tanto, ahora queda claro que en el 2013 y siguientes no se pueden combinar los dos beneficios, el de la depreciación acelerada del artículo 134 del E.T. y el del artículo 140 del E.T. Sobre este tema debe tenerse en cuenta que si se usa fiscalmente un método de depreciación acelerada como el sistema de reducción de saldos, se deberá seguir registrando contablemente la reserva de que trata el artículo 130 del E.T., norma que no fue modificada con la Ley 1607.

8.12. Pérdidas no aceptables fiscalmente ni en renta ni en CREE

Los artículos 147 a 156 del E.T. mencionan los casos en que una determinada operación del año gravable haya producido una "pérdida". Algunas son aceptadas en la depuración de la renta (formulario 110), mientras que otras no (ver los artículos 149, y 151 a 153 del E.T.). Para el caso del CREE, el artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013 establecen que sí se tendrán que tener en cuenta las limitaciones de pérdidas a las que se refieran los artículos 148, 149 y 151 a 155 del E.T.

Por tanto, entre las pérdidas que no son aceptadas se encuentran:

a. La pérdida que se produzca por vender activos fijos o movibles a los vinculados económicos o a los socios (artículos 151 y 152). Para ilustrarlo, suponga que la sociedad XYZ Ltda. le vende a uno de los socios un vehículo, y al momento de venderlo tiene los siguientes datos:

Precio de venta	$10.000.000
Costo de venta	($12.000.000)
Pérdida en venta	($2.000.000)

Al momento de diligenciar la declaración de renta, en la sección de ingresos irán $10.000.000. Pero en la sección de costos solo se podrá tomar hasta $10.000.000 para no reflejar una pérdida que sería no deducible.

b. La pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social a cualquier persona (artículo 153).

c. La pérdida en venta de bonos de financiamiento presupuestal, o especial o de los bonos forzosos de la Ley 487 de 1998 (ver artículos 154 y 155 del E.T. y la Ley 487 de 1998).

d. Con la modificación que el artículo 57 de la Ley 863 de 2003 efectuó al inciso 4 del artículo 90 del E.T. (inciso declarado exequible por la Corte Constitucional según la Sentencia C-245 de marzo de 2006), se entiende que durante el 2013, al momento de la venta de bienes raíces (sea que constituyeran "activo fijo" o "inventario", como es el caso de las empresas constructoras) los mismos no pudieron haberse vendido a "pérdida", es decir, fijando un precio de venta inferior al costo, pues tal "pérdida" no es aceptada fiscalmente, lo que significa que al declarar tal operación, el ingreso se declara por el valor fijado como precio de venta, pero el costo debe limitarse hasta el mismo precio de venta. En cuanto a los demás activos fijos (sin incluir las acciones o cuotas), sí es posible venderlos a pérdida, solo que el inciso 5 y 6 del artículo 90 menciona que la DIAN puede objetar el precio de venta si el mismo se aparta en más de un 25% del valor comercial en la fecha de venta para bienes de la misma clase y condición.

8.13. Compensación de pérdidas fiscales de años anteriores las cuales aplican en renta, más no en CREE

Cuando los contribuyentes presentan sus declaraciones de renta pueden obtener una renta líquida o una pérdida líquida. Si obtienen pérdida líquida, tributan sobre la renta presuntiva (si les corresponde liquidar esta última en su declaración de renta, ya que algunos están expresamente exonerados; ver artículo 191 del E.T. y el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010).

Sin embargo, en el caso de las sociedades comerciales, esta pérdida líquida (al menos la parte que no se origine en gastos, que está permitido llevar a la declaración pero que no tienen relación de causalidad con el ingreso, como, por ejemplo, las donaciones, sin incluir la deducción del artículo 158-3 del E.T.) la pueden tratar, solo en la declaración de renta y no en el estado de resultados contable, ni en la declaración del CREE, como una deducción en los años siguientes, pero a manera de compensación[12].

Lo anterior significa que solo se pueden colocar valores en el renglón 59 si primero existen valores en el renglón 57 (renta líquida del ejercicio). De este modo, al llegar al renglón 60 (renta líquida) se tendrá un menor valor que al compararse con la renta presuntiva, y escoger el mayor de los dos ayudaría muy seguramente a lograr que el valor del renglón 64 (renta líquida gravable) se reduzca mucho y con ello el subsiguiente impuesto de renta del renglón 69.

En este punto conviene destacar que el menor gasto impuesto de renta que se deja de liquidar por usar la compensación de pérdidas de años anteriores no da lugar a contabilizarlo como impuesto diferido crédito, ya que la Supersociedades, en Conceptos como el 115-130135 de diciembre 12 de 2008, indica que los impuestos diferidos (débito o crédito) solo se contabilizan sobre aquellas partidas que figuran como gasto contable y que transitoriamente en la depuración fiscal no se aceptan o se aceptan por un mayor valor. Este es justamente el caso de la compensación, la cual no figura como una deducción contable, sino que es solo una partida fiscal.

12. Ver renglón 59 del formulario 110 y el artículo 147 del E.T.; también la Sentencia 16088 de abril de 2009 del Consejo de Estado en la que se anularon los Conceptos DIAN 002461 de enero de 2005 y 023560 de abril de 2005, indicándose que si en los años anteriores al 2007 se había usado la deducción especial del artículo 158-3 del E.T. y con ella se produjeron pérdidas, estas pérdidas también era posible usarlas a modo de compensación en los años siguientes.

13. Si se requiere conocer el valor de los reajustes fiscales de los años 2003 en adelante, se debe consultar el punto No. 5 de la herramienta en Excel "Resumen de Parámetros Básicos para elaboración de Declaraciones Tributarias" el cual se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tendrá acceso con las instrucciones que se dan en la primera página de esta publicación.

Ahora bien, de acuerdo con lo indicado en el artículo 147 del E.T. (la más reciente modificación se hizo con el artículo 5 de la Ley 1111 de diciembre de 2006), en las declaraciones del año gravable 2013 se pueden hacer las compensaciones solamente de las pérdidas que se hayan formado desde el año 2003 hasta el año 2012 (las formadas en los años 2002 o anteriores solo tuvieron oportunidad de ser compensadas hasta en la declaración del año gravable 2007).

Sin embargo, la forma en que se haría la compensación de las pérdidas obtenidas entre los años 2003 y 2006, sería de acuerdo a la versión del inciso primero del artículo 147 antes de ser modificado por la Ley 1111 de diciembre de 2006. Si la pérdida a compensar fue obtenida entre los años 2007 a 2012, entonces se compensaría de acuerdo con la nueva versión de dicho inciso, luego de ser modificado con la Ley 1111 de diciembre de 2006 (ver la circular DIAN 009 de enero de 2007 donde se establece dicha interpretación).

La versión que tuvo el inciso primero del artículo 147 del E.T. antes de ser modificado con la Ley 1111 de diciembre de 2006 era:

"Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios."

La nueva versión, después de la Ley 1111 de diciembre de 2006, establece:

"Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios."

En vista de lo anterior, es necesario hacer los siguientes comentarios:

a. Para compensar las pérdidas líquidas obtenidas en las declaraciones de 2003 hasta 2006: Se podrán tomar en uno o varios de los ocho años siguientes a aquel en el que se obtuvo la pérdida (reajustándolas primero con el reajuste fiscal mencionado en el artículo 70 y 868 del E.T.), pero sin que lo tomado en determinado año exceda el 25% de la pérdida original y sin que después de deducir la pérdida, la renta líquida fiscal llegue a estar por debajo de la renta presuntiva (son dos los límites que se deben vigilar)[13].

Para ilustrarlo, supongamos que en la declaración del año 2006 se obtuvo una pérdida de $14.000.000. A su turno, la renta líquida ordinaria en el renglón 57 de la declaración 2013 está arrojando un valor de $15.000.000, pero la renta presuntiva que irá en el renglón 61 asciende a $12.000.000. En este caso, se debe proceder de la siguiente manera:

Renglón	Nombre Renglón	Valores
57	Renta líquida ordinaria del ejercicio(si 48-51-56 mayor que cero)	$15.000.000
59	Compensaciones Se puede tomar solo hasta un 25% de la pérdida 2006 (el resto se usará en años siguientes, pero siempre de 25% en 25%). Además, se debe actualizar por la inflación de todos los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013. Esto sería: ((14.000.000 x 25%) 1,0515 x 1,0775 x 1,0333 x 1,0235 x 1, 0365x 1,0304 x 1,0204 = 4.570.000. Si se tomaran los $4.570.000, al enfrentarlos a los $15.000.000 resultaría lo siguiente: $15.000.000 – $4.570.000 = $10.430.000, y esta cifra ($10.430.000) quedaría por debajo de la renta presuntiva ($12.000.000). Por consiguiente, los cálculos que se deben hacer para saber cuánto realmente se puede compensar en el ejercicio 2013, serían : Renta líquida ordinaria – Renta presuntiva ($15.000.000 – $12.000.000) = $3.000.000 Luego, con base en este primer resultado, determinar cuál valor de la pérdida 2006, reajustada fiscalmente por el 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013 es la que se puede compensar en el año 2013. Sería: (3.000.000 / 1,0775 / 1,0515 / 1,0333 /1,0235/1,0365/1,0304/1,0204) = 2.297.000 (esta cifra es solo un 16% de la pérdida original, es decir, de los $14.000.000) Por consiguiente, si en esta declaración 2013 solo se podrá compensar un valor de $2.297.000, en el año siguiente al 2013 todavía se podrá compensar, de la pérdida original 2006, un monto de: $14.000.000 – $2.297.000 = $11.703.000 (este valor, según el numeral 19 del artículo 115 del Decreto 2649 de 1993, se mantendrá controlado en cuentas de orden contable **y al mismo tiempo se reportará en el renglón 537 del formato 1732).** En cuanto al valor definitivo con que se llenaría el renglón 59 en la declaración 2013, sería: 2.297.000 x 1,0515 x 1,0775 x 1,0333 x 1,0235 x 1,0365 x 1,0304 x 1,0204 = 3.000.000	$3.000.000
60	Renta líquida del ejercicio (renglón 57 – 59)	$12.000.000
61	Renta presuntiva	$12.000.000
62	Rentas exentas	0
64	Renta líquida gravable (se toma el mayor entre el renglón 60 y el 61, y se le resta el 62)	$12.000.000

Se advierte que si la declaración 2006 en la que se originó la pérdida y que fue compensada en la declaración 2013, es sometida a inspección por parte de la DIAN (supongamos que fue una declaración presentada extemporáneamente a finales del 2012 a la cual no le han transcurrido los dos años y la DIAN todavía la puede auditar), y como fruto de tal inspección la pérdida de dicho año, 2006, es disminuida o rechazada en su totalidad, surgiría la pregunta: ¿Qué pasaría si la pérdida 2006, o al menos una parte de ella, ya se había compensado en la declaración 2013? En este caso, a la luz del artículo 199 del E.T., en la liquidación de corrección que la DIAN le haría al año 2006, la pérdida ya compensada será tratada como "renta líquida especial por recuperación de deducciones".

Adicionalmente, le aplicaría para el mismo año 2006 la sanción del artículo 647-1 del E.T., creado con el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, norma en la que se dispone que se liquidará una sanción de corrección sobre este impuesto teórico que produciría la pérdida rechazada, es decir, se toma la pérdida rechazada y se le aplica 25% que es la tarifa del año 2013 en el que se hace la compensación, y sobre tal cálculo el 10% de sanción (ver Concepto DIAN 9665 de febrero 21 de 2005).

b. Para compensar una pérdida obtenida entre los años 2007 a 2012: En este caso no hay restricción con relación a la cantidad de años siguientes en los que se puede hacer la compensación, ni el valor a compensar debe guardar un límite porcentual respecto del valor original total de la pérdida. Pero sí se conserva la obvia restricción de que el valor a compensar en el renglón 59 no puede ser mayor al valor de la renta líquida antes de compensaciones (renglón 57), y que el valor de la renta líquida después de compensaciones (renglón 60) no puede quedar por debajo del valor de la renta presuntiva. Si sigue quedando algún saldo pendiente por compensar, entonces se hará en cualquier año siguiente en el que haya utilidad fiscal. Adicionalmente, el valor de la pérdida obtenida entre estos años y que se quiera compensar en la declaración del 2013, primero debe reajustarse fiscalmente con el reajuste fiscal del 2008 (7,75%) y/o del 2009 (3,33%) y/o del 2010 (2,35%) y/o del 2011 (3,65%) y/o del 2012 (3,04%) y/o 2013 (2,04%).

Además, si a los años 2007 a 2012 la DIAN les hace una auditoría y les rechaza total o parcialmente la pérdida que ya estaría compensada en la declaración 2013, en este caso aplica lo mismo que se mencionó en el último párrafo donde explicamos la compensación de pérdidas obtenidas en los años 2003 a 2006.

Se advierte por último, que si en la declaración de renta 2013 se llega a obtener una pérdida líquida (renglón 58 del formulario), o se llega a efectuar la compensación de alguna pérdida de un ejercicio anterior (renglón 59), *el plazo de firmeza de la declaración del 2013 será de cinco años y no de dos como es lo normal* (ver artículo 147, inciso 7 del E.T.).

8.14. Compensación de excesos de renta presuntiva sobre renta líquida las cuales aplican en renta más no en CREE

En el parágrafo del artículo 189 del E.T. (modificado con el artículo 10 de la Ley 1111 de diciembre de 2006), norma que aplica en renta pero no en el CREE, se lee lo siguiente:

*"**Parágrafo.** El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente."*

Pero este parágrafo solo fue cambiado de sitio con la Ley 1111 de diciembre de 2006, pues es el mismo que hasta diciembre de 2006 figuraba como parágrafo del artículo 191.

En consecuencia, si en alguno de los años 2007 hasta 2012 el contribuyente tuvo que liquidar una "renta presuntiva" (ver por ejemplo el renglón 61 en el formulario 110 del 2012) que fue mayor a la "renta líquida"(ver por ejemplo el renglón 60 del formulario 110 del 2012), los excesos de cualquiera de tales años, reajustados primero con los respectivos reajustes fiscales, se pueden traer hasta la declaración del 2013 e incluirlas en el renglón de compensaciones (renglón 59 del formulario 110), siempre y cuando la declaración 2013 esté arrojando una renta líquida del ejercicio (renglón 57). Además, el valor que se coloque en dicho renglón de "compensaciones" (combinando incluso la "compensación por pérdidas" que ya vimos en el punto 8.13 de esta publicación más la "compensación de excesos de renta presuntiva") no puede ser superior al que se liquide en el renglón 57.

Para ilustrarlo, supóngase que en el 2012 se tenían los siguientes datos en la declaración de renta de una persona jurídica:

Renta líquida del ejercicio	57	0
Pérdida líquida	58	10.000.000
Compensaciones	59	0
Renta líquida (57-59)	60	0
Renta presuntiva	61	15.000.000

Como se ve, la diferencia entre la renta presuntiva (renglón 61 por $15.000.000) y la renta líquida (renglón 60, con cero pesos) arrojaría un total de $15.000.000. Además, suponga que en la declaración 2013 el renglón 57-renta líquida del ejercicio, tiene un valor de $20.000.000.

En este caso, en la declaración del 2013, los $15.000.000 de exceso de renta presuntiva sobre renta líquida que se formaron en la declaración 2012, se podrán actualizar con el reajuste fiscal del 2013 (2,04%), lo que da $15.306.000, y llevarse al renglón 59 del formulario 2013.

En cuanto al valor a tomarse por compensación de excesos de renta presuntiva sobre renta líquida, la norma no estableció ningún límite porcentual anual máximo de compensación. El único limitante es que el valor que se lleve al renglón 59 del formulario no puede exceder al que figure en el renglón 57 (renta líquida del ejercicio). *Además, la utilización de la compensación de excesos de renta presuntiva sobre renta líquida no produce el mismo efecto de la compensación de pérdidas líquidas, es decir, no provoca que la declaración quede abierta para la DIAN durante cinco años.*

8.15. Tratamiento fiscal para los excedentes o las pérdidas en las entidades del régimen tributario especial y caso especial con las copropiedades comerciales o mixtas que explotaron sus áreas comunes

En el artículo 19 del E.T. se definen cuáles son las entidades que pueden pertenecer al "régimen especial del impuesto sobre la renta" (en el RUT les asignan, en la primera página, la responsabilidad 04). A dichas entidades se les aplica en particular las medidas contenidas en los artículos 356 a 364 del E.T. donde se indica, por ejemplo, que la tarifa del impuesto de renta que aplicarían a la renta líquida fiscal gravable sería del 20%[14]. En este rango de artículos del E.T. la Ley 1607 agregó el nuevo artículo 356-1 que empezaba a tener efectos para el 2013 y siguientes, y para todas las entidades del régimen especial. En este artículo se lee:

*"**Artículo 356-1. Remuneración cargos directivos contribuyentes régimen especial** (adicionado por la Ley 1607 de 2012). El presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades contribuyentes de que trata el artículo 19 de este Estatuto, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad."*

El artículo 19 del E.T. fue modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003 y reglamentado con el Decreto 2880 de septiembre 7 de 2004 y en especial con el Decreto 4400 de diciembre 30 de 2004, este último luego fue modificado con el 640 de marzo de 2005 y con el Decreto 300 de febrero 4 de 2009 que simplemente modificó el artículo 20 del Decreto 4400 relacionado con los miembros que componen el Comité de Calificación de Entidades sin Ánimo de Lucro.

Posteriormente, con el artículo 10 de la Ley 1066 de julio de 2006, se volvió a modificar dicho artículo, pero solamente en el numeral 4, relativo a las cooperativas y

14. En Sentencia 16467 de septiembre de 2010, el Consejo de Estado dijo que las entidades sin ánimo de lucro extranjeras también se pueden acoger al régimen tributario especial del artículo 19 del E.T.; como consecuencia de este fallo, el Consejo de Estado anuló varias doctrinas de la DIAN de los años 1998 y 2006, en las cuales dicha entidad les exigía que tributaran sobre las rentas de fuente nacional a la tarifa de las sociedades nacionales y extranjeras que persiguen fines lucrativos, al tenor de los artículos 20 y 240 del E.T.; las consideraba como sociedades extranjeras.

demás entidades del sector solidario. En vista de que el cambio introducido por la Ley 1066 de julio de 2006 afectaba una parte de la reglamentación que contenía el Decreto 4400 de diciembre de 2004 (la parte que afectaba las cooperativas y demás entidades del sector solidario), la DIAN, en su Concepto 00660 de enero 4 de 2008, concluyó: *"En este orden de ideas, es forzoso concluir que la remisión que hace el inciso final del numeral 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario, a la Ley y la normatividad cooperativa vigente, deroga tácitamente la segunda parte del artículo 11 del Decreto Reglamentario 4400 de 2004, modificado por el artículo 5º del Decreto 640 de 2005".*

A partir del año 2013, al universo de las entidades sujetas al "régimen tributario especial" llegaron también las copropiedades comerciales o mixtas que en cualquier momento del año decidan explotar económicamente una o varias de sus zonas comunes con actividades industriales o comerciales. Así lo dispuso el artículo 186 de la Ley 1607, donde se lee:

*"**Artículo 186.** Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, perderán la calidad de no contribuyentes de los impuestos nacionales, otorgada mediante el artículo 33 de la Ley 675 de 2001.*

Los ingresos provenientes de la explotación de los bienes o áreas comunes no podrán destinarse al pago de los gastos de existencia y mantenimiento de los bienes de dominio particular, ni ningún otro que los beneficie individualmente, sin perjuicio de que se invierta en las áreas comunes que generan las rentas objeto del gravamen.

***Parágrafo 1.** En el evento de pérdida de la calidad de no contribuyente según lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal estarán sujetas al régimen tributario especial de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario.*

***Parágrafo 2.** Se excluirán de lo dispuesto en este artículo, las propiedades horizontales de uso residencial."*

Es de destacar que a todas las entidades del régimen tributario especial, desde el numeral 1 hasta el numeral 4, y ahora hasta a las copropiedades comerciales o mixtas que exploten sus áreas comunes, se les exonera de efectuar el cálculo de la renta presuntiva (ver numeral 1 del artículo 191 del E.T. y el artículo 19 del Decreto 4400 de 2004).

Así mismo, es importante resaltar que en el caso de estas entidades, si en la parte fiscal obtienen excedente en lugar de pérdida, deben dar cumplimiento a todo lo que les exige el Decreto 4400 de 2004 a fin de poder tratar el excedente fiscal como exento del impuesto de renta. Lo anterior no lo podrán hacer las copropiedades, pues ellas no llevan a cabo ninguna de las actividades mencionadas en el artículo 359 del E.T., donde se lee:

*"**Artículo 359. Objeto social.** El objeto social que hace procedente la deducción y exención de que tratan los artículos anteriores, deberá corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad."*

Por tal razón, se podría decir que la DIAN, en el Concepto 055853 de septiembre de 2013, en el cual resolvió varias preguntas sobre las obligaciones tributarias de las copropiedades que según el artículo 186 de la Ley 1607 se convirtieron en contribuyentes de impuestos nacionales, se equivocó cuando dio a entender que las copropiedades sí podrían tratar el excedente fiscal como exento. Pero si las copropiedades no hacen ninguna de las actividades del artículo 359, entonces la norma superior no se los permite.

Aclarado lo anterior, es importante hacer los siguientes comentarios para la elaboración de la declaración 2013 de las entidades del régimen tributario especial:

Para las entidades de los numerales 1, 2 y 3 del artículo 19 del E.T.: Nos referimos a:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro con excepción de las mencionadas en el artículo 23 del E.T.;
2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentran vigiladas por Superbancaria, y
3. Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo. Estas entidades deben cumplir con:

    a. Determinar el excedente o beneficio contable y depurarlo, con ingresos no gravados y con gastos no deducibles, para llevarlo hasta el excedente fiscal[15]. Estas entidades toman la totalidad de sus ingresos y los manejan en la zona de rentas ordinarias, nunca emplean la zona de ganancias ocasionales. Luego pueden tomar como no gravados los ingresos que la norma establezca como tal, por ejemplo, los dividendos o participaciones que hayan obtenido durante el 2013, por tener acciones o cuotas en sociedades comerciales y que se los hayan entregado como no gravados. En cuanto a los costos y deducciones que no se aceptan fiscalmente, se tendrían, por ejemplo, las cuotas del gasto impuesto al patrimonio que hayan causado en enero 1 de 2011, pero que pagaron durante el 2013 (impuesto del que solo se salvaban las entidades del numeral 1 del artículo 19), o el 50% del gasto del 4 x mil, o los salarios sin tener pagados los parafiscales, o los gastos por impuestos distintos del de industria y comercio o predial, etc. *Se debe hacer énfasis en que si en los ejercicios anteriores (el 2012, 2011, 2010, 2009, etc.) tuvieron un excedente o utilidad contable, la ejecución a lo largo del año 2013 de dichos excedentes debían haberse debitado en una cuenta del patrimonio contable, quizás la cuenta resultados de ejercicios anteriores, o en una cuenta del pasivo, pues si dicha ejecución se registraba en cuentas del costo o gasto del estado de resultados 2013, en ese caso, los costos y gastos, por corresponder a la simple ejecución del excedente de un ejercicio anterior, no se pueden llevar como deducibles del 2013 (ver inciso segundo del parágrafo 1 en el artículo 4 del Decreto 4400 de 2004).* Además, pueden aprovechar el beneficio de tratar como deducción fiscal y no contable, el 100% del valor de las adquisiciones de activos fijos hechas durante el 2013 y que se relacionen con el desarrollo del objeto social, siempre y cuando la adquisición del activo fijo no corresponda a la ejecución del excedente de un año anterior[16].

    b. Si en la parte fiscal se produce excedente o renta líquida del ejercicio (renglón 57 del formulario) en lugar de pérdida líquida (renglón 58), y al mismo tiempo en la parte contable también obtiene un excedente, para que el excedente fiscal 2012 lo puedan tratar como exento (en el renglón 62) deberá reunirse la asamblea o el órgano directivo antes de que se presente la declaración de renta 2012 (las cuales empiezan a vencerse en abril de 2014) y aprobar que el excedente contable se ejecutará durante el 2014 o en plazos adicionales que fije la asamblea, destinándolo exclusivamente a las actividades mencionadas en el artículo 8 del Decreto 4400 de diciembre de 2004. Esta decisión debe quedar en el libro de actas (ver artículo 16 Decreto 4400 de diciembre de 2004).[17] Si el excedente contable no es ejecutado como lo apruebe la asamblea, la DIAN podrá, en cualquier año futuro, revisar el excedente fiscal que se habían tomado como exento y llevarlo como ingreso gravado a la declaración (de cualquier año futuro) en que lo detecten (ver artículo 18 del Decreto 4400 de 2004 y el Concepto DIAN 034897 de mayo de 2010). Es decir, si en el resultado fiscal se obtiene excedente fiscal en lugar de pérdida fiscal, y dicho excedente es mayor al resultado contable y se debe a que en la contabilidad existían gastos no deducibles fiscalmente, en ese caso el inciso

15. Ver artículos 3 hasta 7 del Decreto 4400 de diciembre de 2004 y Concepto 061189 de septiembre de 2005 y 106689 de diciembre de 2007.

16. Ejemplo: una fundación de medicina que haya adquirido durante el 2013 equipos de diagnóstico por $20.000.000, los cuales estarían reflejados en el activo fijo, pero pueden al mismo tiempo tomar los $20.000.000 y tratarlos como una deducción en la parte fiscal; en tal caso, para dicha inversión no es posible tomarse fiscalmente al mismo tiempo un gasto depreciación; deben escoger entre la una o la otra; en todo caso, el activo les figuraría a diciembre de 2013 en el patrimonio fiscal, pero solo por el valor del costo antes de depreciaciones y cuando en el futuro lo vendan, no tendrían costo fiscal de venta para rebajar la utilidad, ya que en el año de la compra usaron como deducción especial el 100% del valor del activo; ver artículo 4, numeral 2 del Decreto 4400 de diciembre de 2004 y el Concepto DIAN 068417 de agosto de 2006.

17. Es importante comentar que si las entidades del régimen especial no son iguales a las sociedades comerciales, entonces sobre sus excedentes contables no tienen que apropiar "reservas legales" ni tampoco es válido decir que tienen que tomar el excedente contable y primero absorber las pérdidas contables de ejercicios anteriores. Esto solo lo hacen las sociedades comerciales para evitar que por acumulación de pérdidas que superen al capital social caigan en causales de disolución, pero a las entidades del régimen especial no les debe importar las pérdidas que se les acumulen en el patrimonio, pues eso no las obligará a liquidarse. Por tanto, cuando la asamblea apruebe ejecutar el excedente contable en ciertas actividades, es claro que deben ejecutar justamente la misma cantidad de excedente contable después de impuesto de renta que les haya quedado al cierre del año fiscal sin afectarlo con ningún tipo de compensaciones de pérdidas contables de años anteriores.

segundo del artículo 358 del E.T. y el inciso segundo del parágrafo del artículo 8 del Decreto 4400 les indica que el mayor excedente fiscal no se puede tratar como exento y sí deberá producir impuesto de renta (ver Concepto DIAN 086477 de septiembre de 2008, y recuerde que las entidades del régimen especial no tienen que calcular anticipo al impuesto de renta del año siguiente; ver artículo 19 del Decreto 4400 de 2004). Para evitar lo anterior, algunas entidades deciden usar la figura de "compensar las pérdidas fiscales de años anteriores", si las tienen (ver artículo 147 del E.T. y el artículo 6 del Decreto 4400). Pero esto ocasionaría que la declaración le quede abierta a la DIAN durante cinco años (ver último inciso del artículo 147 del E.T.). Por otro lado, si en la parte fiscal se les produce pérdida líquida y en la parte contable se produce excedente contable, no están obligados a darle a dicho excedente el tratamiento indicado en el artículo 8 del Decreto 4400 (ver Concepto DIAN 75064 de septiembre de 2006). En consecuencia, el hecho de mostrar pérdida líquida en la declaración haría que quede abierta a la DIAN por cinco años, por tal razón, algunas pueden preferir no incluir tantos gastos aunque sean deducibles para no formar estas pérdidas líquidas. Por último, si en la parte contable obtienen pérdida contable y en la parte fiscal obtienen excedente fiscal, éste último no se podría tratar como exento y sería necesario liquidarle el impuesto de renta a la tarifa del 20%, pues como no hay excedente contable que se pueda ejecutar durante el 2014, no se cumple la condición para tratar como exento al excedente fiscal. Para evitar pagar el impuesto algunos pueden decidir usar la figura de compensar pérdidas fiscales de años anteriores, si las tienen (ver artículo 147 del E.T. y artículo 6 del Decreto 4400), pero, como dijimos antes, esto ocasionaría que la declaración quede abierta para la DIAN por cinco años. Por otro lado, aunque el artículo 20 del Decreto 4400 de diciembre de 2004, modificado con el artículo 1 del Decreto 300 de febrero 4 de 2009, menciona que se volvía a crear el Comité de Calificaciones de Entidades sin ánimo de lucro, en todo caso, el Decreto 2972 de diciembre 30 de 2013 dispone, en el artículo 8 y el parágrafo de tal artículo, que: *"Las entidades del régimen tributario especial no requieren la calificación del Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro, para gozar de la exención del beneficio neto o excedente consagrado en la Ley".* Además, si estas entidades cumplen con los requisitos para lograr que su excedente fiscal sea exento, pero en el año 2013 les practicaron retenciones en la fuente por haber desarrollado actividades industriales y de mercadeo (ver artículo 14 del Decreto 4400 de 2004), pueden llevar al formulario dichas retenciones y se les formaría un "saldo a favor" que pueden solicitar en devolución a la DIAN.

c. Si en el ejercicio 2013 obtienen excedente contable (independiente del resultado fiscal), deben registrar en la contabilidad del 2014 y/o de los años subsiguientes, con cuentas especiales en el pasivo o en el patrimonio, la ejecución de dicho excedente 2013 (ver artículo 15 Decreto 4400 de diciembre de 2004).

Para las entidades del numeral 4 del artículo 19 del E.T.: Las cuales serían las cooperativas y demás entidades del sector solidario vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria. Estas entidades deben cumplir con:

a. Determinar el excedente o beneficio contable, o la pérdida contable *conforme a la norma cooperativa* (Ley 79 de 1988 e instrucciones de la Supersolidaria; a propósito, tenga en cuenta que durante el 2008 la Supersolidaria expidió la nueva circular básica contable y financiera 004 publicada en el diario oficial en septiembre 3 de 2008; y la nueva circular básica jurídica 007 publicada en noviembre 15 de 2008). Además, *el Consejo de Estado con la Sentencia 16612 de noviembre 26 de 2009, indicó que el gravamen a los movimientos financieros (GMF) pagado por las cooperativas son gastos ocasionados en desarrollo de su objeto social y por tanto se entienden realizados conforme a la normativa de las cooperativas y, en tal sentido,*

son un egreso procedente en un 100% para determinar el beneficio neto o excedente fiscal. Esta posición fue ratificada en noviembre de 2012, con el fallo para el expediente 18137. En todo caso, si en estas entidades se incurrió, por ejemplo, en un costo o gasto que no es aceptado por la norma cooperativa (como por ejemplo el enviar de viaje de placer a la esposa del representante legal de la cooperativa), este tipo de gastos quedarían en la contabilidad, pero no serían aceptados fiscalmente. Además, en el caso particular de las Cooperativas de Trabajo Asociado, tenga en cuenta que la Supersolidaria ha señalado que en tales entidades no se deben manejar pasivos de ingresos recibidos para terceros por los valores que luego utilizarán para pagar las compensaciones a los asociados (ver el Concepto 20091100086401 de 11 de mayo de 2009). Es decir, que las CTA siempre reflejarán en el ingreso bruto el valor total cobrado al cliente y en el gasto el valor pagado por compensaciones a los asociados.

b. Si obtuvieron excedente fiscal en lugar de pérdida fiscal, y en la parte contable también obtuvieron excedente, para poder considerarlo como exento deberá reunirse la asamblea o el órgano directivo *antes* de que se presente la declaración de renta 2013 (las cuales se empiezan a vencerse en abril de 2014) y aprobar que sobre dicho excedente contable se cumpla con lo siguiente (ver artículo 12 Decreto 4400 de 2004):

    1. La norma del artículo 54 Ley 79 de 1989, es decir, tomar el excedente contable y llevar un 50% (20%, 20% y 10%) hacia los pasivos de los fondos de educación y solidaridad;

    2. Ejecutar durante el 2014 o en los plazos adicionales que determine la asamblea, un valor equivalente al total del excedente contable x 20%. Tal ejecución consiste en financiar cupos y programas de educación formal de los definidos en el Decreto 2880 de septiembre de 2004. Al ejecutar este valor, la contabilización es debitar de los valores que figuran en el pasivo de fondo de educación y solidaridad, y acreditar en caja o bancos. Esta decisión debe quedar en el libro de actas (ver artículo 16 Decreto 4400 de diciembre de 2004). Si el excedente contable no es ejecutado como lo ordenan las normas antes comentadas, la DIAN podrá, en cualquier año futuro, revisar el excedente fiscal que se habían tomado como exento y llevarlo como ingreso gravado a la declaración de dicho año futuro en que lo detecten (ver artículo 18 del Decreto 4400 de 2004 y el Concepto DIAN 034897 de mayo de 2010). Es decir, si en el resultado fiscal se obtiene excedente en lugar de pérdida y éste es mayor al resultado contable y se debe a que en la contabilidad existían gastos no deducibles fiscalmente, en ese caso el inciso segundo del artículo 358 del E.T. indica que el mayor excedente fiscal no se puede tratar como exento y sí deberá producir impuesto de renta (ver Concepto DIAN 086477 de septiembre de 2008, recuerde que las entidades del régimen especial no tienen que calcular "anticipo al impuesto de renta del año siguiente; ver artículo 19 del Decreto 4400 de 2004). Para evitar lo anterior algunas deciden usar la figura de compensar las pérdidas fiscales de años anteriores, si las tienen (ver artículo 147 del E.T. y artículo 6del Decreto 4400). Esto ocasionaría que la declaración le quede abierta a la DIAN durante cinco años (ver último inciso del artículo 147 del E.T.). Por otro lado, si en la parte fiscal se produce pérdida líquida y en la parte contable se produce excedente, no están obligados a darle a dicho excedente el tratamiento indicado en el artículo 8 del Decreto 4400 (ver Concepto DIAN 64449 de septiembre de 2005). El hecho de mostrar pérdida líquida en la declaración haría que ésta quede abierta a la DIAN por cinco años, y por tal razón algunas pueden preferir no incluir tantos gastos, aunque sean deducibles, para no formar esta pérdida líquida. Por último, si en la parte contable obtienen pérdida y en la fiscal obtienen excedente, este último no se podría tratar como exento y sería necesario liquidarle al excedente fiscal el impuesto de

renta a la tarifa del 20%, pues como no hay excedente contable que se pueda ejecutar durante el 2014, no se cumple con la condición para tratar como exento al excedente fiscal. Para evitar pagar el impuesto algunos pueden decidir usar la figura de compensar pérdidas fiscales de años anteriores, si las tienen (ver artículo 147 del E.T. y artículo 6 del Decreto 4400) pero, como dijimos anteriormente, esto ocasionaría que la declaración quede abierta para la DIAN por cinco años. Por otro lado, aunque el artículo 20 del Decreto 4400 de diciembre de 2004, modificado con el artículo 1 del Decreto 300 de febrero 4 de 2009, menciona que se volvía a crear el Comité de Calificaciones de Entidades sin ánimo de lucro, en todo caso el Decreto 2634 de diciembre 30 de 2012 dispone, en el artículo 8, y el parágrafo de tal artículo, que: *"Las entidades del régimen tributario especial no requieren la calificación del Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro, para gozar de la exención del beneficio neto o excedente consagrado en la Ley".* Además, si estas entidades cumplen con los requisitos para lograr que su excedente fiscal sea exento, pero en el año 2013 les practicaron o se autopracticaron retenciones en la fuente, por haber obtenido intereses (ver artículo 14 del Decreto 4400 de 2004), pueden llevar al formulario dichas retenciones y se les formaría un saldo a favor que pueden solicitar en devolución a la DIAN.

c. Si en el ejercicio 2013 obtuvieron excedente contable (independiente del resultado fiscal), deben registrar en la contabilidad del 2013 y/o siguientes, con cuentas especiales en el pasivo, la manera en cómo van a ejecutar el excedente 2012 (ver artículo 15 Decreto 4400 de diciembre de 2004).

Para las copropiedades comerciales o mixtas que exploten las áreas comunes (artículo 186 de la Ley 1607): Según el artículo 186 de la Ley 1607 de diciembre de 2012, si durante el 2013 una copropiedad comercial o mixta explotó las áreas comunes, pasa de ser "no contribuyente del impuesto de renta" (categoría que le hubiera dado el artículo 23 del E.T. si no hubiera explotado sus áreas comunes) y se convierte en "contribuyente del régimen especial" (en el RUT incluso les figura la responsabilidad 04). Sin embargo, lo que finalmente sucedió en relación con este gran cambio tributario es que se acabó el año 2013 y el Gobierno no expidió ningún decreto reglamentario que quizás modificara al Decreto 4400 de diciembre de 2004, el cual es el único que reglamenta todo lo relativo al "régimen especial" contenido en los artículos 19 y 356 a 364 del E.T., y con ello se diera más claridad sobre la forma en que las copropiedades tendrían que liquidar la declaración de renta. Por tanto, lo único que se puede hacer para tener algo de claridad en este tema es utilizar una parte pertinente de la exposición de motivos que se hizo en el Congreso en diciembre de 2012 antes de aprobar el artículo 186 de la Ley 1607 en donde se lee:

"Ponencia segundo debate: Se introduce un cambio al artículo nuevo aprobado en primer debate, en virtud del cual, aunque se conserva la calidad de no contribuyente de las personas jurídicas que surgen por la constitución de la propiedad horizontal, se le asigna la calidad de tal en los eventos que explote comercialmente las áreas comunes y solo en relación con tales ingresos. Se introduce un parágrafo para aclarar que como se trata de personas jurídicas sin ánimo de lucro, deben someterse al régimen tributario especial previsto para estas en el Estatuto Tributario."

(Subrayado fuera del texto).

En vista de lo anterior, lo que se entendería es que los Congresistas aprobaron que la copropiedad comercial o mixta que explotara sus áreas comunes debía separar las rentas normales (por cobros de cuotas de administración con sus costos y gastos asociados) de sus otras rentas por explotación de zonas comunes (que se forman con ingresos y costos o gastos asociados), y de esta forma tributar siempre con tarifa del 20% cuando la sola actividad de explotar las áreas comunes les produjese utilidad (sin poder afectar dicha utilidad con las posibles pérdidas que le arroje la actividad normal

de la copropiedad). Esto en la práctica se conoce popularmente como "cedulación" y es lo que también aplican las otras entidades del régimen tributario especial mencionadas expresamente en el numeral 3 del artículo 19 del E.T. en donde se lee:

"Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo."

Ejercicio Práctico

Para ilustrar algunas de las situaciones antes comentadas podemos plantear los siguientes ejemplos:

Caso 1. En entidades del numeral 1 del artículo 19 del E.T.; fundaciones: Suponga que se tiene excedente contable y fiscal, pero el fiscal es mayor que el contable por causa de los gastos no deducibles.

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo contable a diciembre 31	Ajustes para llegar a los saldos fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31
			DB	CR	
41	Ingresos operacionales				
	Donaciones	$100.000.000			$100.000.000
42	Ingresos no operacionales				
	Intereses, aprovechamientos	$400.000			$400.000
51	Gastos operacionales de administración	($50.000.000)			($50.000.000)
53	Gastos no operacionales (impuesto al patrimonio)	($1.300.000)	$1.300.000		($0)
	Excedente (o pérdida)	$49.100.000			$50.400.000
	Menos: Ingresos no gravados				$0
	Excedente fiscal (o pérdida líquida) del ejercicio (renglón 57 o 58 del formulario)	$49.100.000			$50.400.000
	Menos: Compensación de pérdidas fiscales de años anteriores	$0			$0
	Renta líquida (renglón 60)				$50.400.000
	Excedente fiscal que se puede tratar como renta exenta (renglón 62 del formulario)				$49.100.000
	Renta líquida gravable (renglón 64)				$1.300000
	Impuesto de renta (al 20%)				$260.000
	Descuento del impuesto de renta				$0
	Impuesto neto de renta	$260.000			$260.000
	Menos: Saldos a favor del año anterior que no se haya solicitado en devolución o compensación				$0
	Menos: Retenciones que le hicieron en el 2013				$0
	Saldo a pagar				$260.000
	Excedente contable neto después de impuestos	$48.840.000			

En este caso quedan comprometidos a ejecutar el excedente contable de $48.840.000 durante el 2014 o años siguientes en las actividades del objeto social de la entidad, pues si no lo hacen, la DIAN puede rechazar el beneficio de haberse tomado como renta exenta el valor de $49.100.000, y el ajuste se lo podrán hacer en cualquier otro periodo posterior en que se lo detecten (ver artículo 18 del Decreto 4400 de 2004 y el Concepto DIAN 034897 de mayo 18 de 2010).

Caso 2. En entidades del numeral 1 del artículo 19 del E.T.; fundaciones: Suponga que se tiene excedente contable y fiscal, pero el fiscal es menor que el contable por culpa de los ingresos no gravados.

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo contable a diciembre 31	Ajustes para llegar a los saldos fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31
			DB	CR	
41	Ingresos operacionales				
	Donaciones	$100.000.000			$100.000.000
42	Ingresos no operacionales				
	dividendos	$4.000.000			$4.000.000
51	Gastos operacionales de administración	($50.000.000)			($50.000.000)
53	Gastos no operacionales (impuesto al patrimonio)	($1.300.000)	$1.300.000		($0)
	Excedente (o pérdida)	$52.700.000			$54.000.000
	Menos: Ingresos no gravados (los dividendos)	$0			$4000.000
	Excedente fiscal (o pérdida líquida) del ejercicio (renglón 57 o 58 del formulario)	$52.700.000			$50.000.000
	Menos: Compensación de pérdidas fiscales de años anteriores				$0
	Renta líquida (renglón 60)				$50.000.000
	Excedente fiscal que se puede tratar como renta exenta (renglón 62 del formulario)				$50.000.000
	Renta líquida gravable (renglón 64)				$0
	Impuesto de renta (al 20%)				$0
	Descuento del impuesto de renta				$0
	Impuesto neto de renta	$0			$0
	Menos: Saldos a favor del año anterior que no se hayan solicitado en devolución o compensación				$0
	Menos: Retenciones que le hicieron en el 2013				$0
	Saldo a pagar				$0
	Excedente contable neto después de impuestos	$52.700.000			

En este caso, como el excedente fiscal no era mayor al contable, los gastos no deducibles no generan el efecto de producir base gravable de impuesto (solo se genera si el excedente fiscal es mayor al contable y a causa de los gastos no deducibles). Además, la entidad queda comprometida a ejecutar el excedente contable de $52.700.000 durante el 2014 o años siguientes, en las actividades del objeto social de la entidad, pues si no lo hacen la DIAN puede rechazar el beneficio de haberse tomado como renta exenta el valor de $50.000.000 y el ajuste se lo podrán hacer en cualquier otro periodo posterior en que se lo detecten (ver artículo 18 del Decreto 4400 de 2004 y el Concepto DIAN 034897 de mayo 18 de 2010).

Caso 3. En entidades del numeral 1 del artículo 19 del E.T.; fundaciones: Suponga que se tiene excedente contable y no hay utilidad ni pérdida fiscal por cuanto usaron la deducción por invertir en activos fijos, pero la limitaron para no producir pérdidas líquidas y evitar de esta manera que la declaración quede abierta durante cinco años.

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo contable a diciembre 31	Ajustes para llegar a los saldos fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31
			DB	CR	
41	Ingresos operacionales				
	Donaciones	$100.000.000			$100.000.000
42	Ingresos no operacionales				
	Dividendos	$4.000.000			$4.000.000
51	Gastos operacionales de administración	($50.000.000)			($50.000.000)
53	Gastos no operacionales (impuesto al patrimonio)	($1.300.000)	$1.300.000		(0)
	Deducción por haber invertido en activos fijos (el monto total era 60.000.000 pero solo deciden usar 50.000.000 para no formar pérdidas)	0	$50.000.000		($50.000.000)
	Excedente (o pérdida)	$52.700.000			$4.000.000
	Menos: Ingresos no gravados (los dividendos)				$4000.000
	Excedente fiscal (o pérdida líquida) del ejercicio (renglón 57 o 58 del formulario)	$52.700.000			0
	Menos: Compensación de pérdidas fiscales de años anteriores				0
	Renta líquida (renglón 60)				0
	Excedente fiscal que se puede tratar como renta exenta (renglón 62 del formulario)				0
	Renta líquida gravable (renglón 64)				0
	Impuesto de renta (al 20%)				0
	Descuento del impuesto de renta				0

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo contable a diciembre 31	Ajustes para llegar a los saldos fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31
			DB	CR	
	Impuesto neto de renta	0			0
	Menos: Saldos a favor del año anterior que no se hayan solicitado en devolución				0
	Menos: Retenciones que le hicieron en el 2013				0
	Saldo a pagar				0
	Excedente contable neto después de impuestos	$52.700.000			

En este caso, como no hubo ningún excedente fiscal que se haya restado como exento, no están obligados a ejecutar el excedente contable de $52.700.000 en las actividades que les ordena la Ley o el Decreto 4400 (Conceptos DIAN 75064 de septiembre de 2006 y 64449 de septiembre de 2005).

Caso 4. En entidades del numeral 1 del artículo 19 del E.T.; fundaciones: Suponga que se tiene pérdida contable y excedente fiscal por causa de gastos que no son aceptados fiscalmente.

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo contable a diciembre 31	Ajustes para llegar a los saldos fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31
			DB	CR	
41	Ingresos operacionales				
	Donaciones	$6.000.000			$6.000.000
42	Ingresos no operacionales				
	Dividendos	$4.000.000			$4.000.000
51	Gastos operacionales de administración	($5.000.000)			($5.000.000)
53	Gastos no operacionales (impuesto al patrimonio)	($5.300.000)	$5.300.000		(0)
	Deducción por haber invertido en activos fijos		0		(0)
	Excedente (o Pérdida)	($300.000)			$5.000.000
	Menos: Ingresos no gravados (los dividendos)				$4.000.000
	Excedente fiscal (o pérdida líquida) del ejercicio (renglón 57 o 58 del formulario)	($300.000)			$1.000.000
	Menos: Compensación de pérdidas fiscales de años anteriores				0
	Renta líquida (renglón 60)				0

Código PUC	Nombre cuentas	Saldo contable a diciembre 31	Ajustes para llegar a los saldos fiscales		Saldo fiscal a diciembre 31
			DB	CR	
	Excedente fiscal que se puede tratar como renta exenta (renglón 62 del formulario)				0
	Renta líquida gravable (renglón 64)				$1.000.000
	Impuesto de renta (al 20%)				$200.000
	Descuento del impuesto de renta				0
	Impuesto neto de renta	$200.000			$200.000
	Menos: Saldos a favor del año anterior que no se hayan solicitado en devolución				0
	Menos: Retenciones que le hicieron en el 2013				0
	Saldo a pagar				0
	Excedente (o pérdida) contable neto después de impuesto	($500.000)			

En este caso, como el ejercicio contablemente daba pérdida de $300.000 y esto no se puede ejecutar en ningún año siguiente, entonces el excedente fiscal de $1.000.000 produjo impuesto de renta, pues la entidad ni siquiera tenía (o no quiso usar) las "pérdidas fiscales de años anteriores" para hacer compensaciones.

Caso 5. En copropiedades comerciales o mixtas que explotaron las áreas comunes: A continuación presentamos un modelo simple de la forma cómo una copropiedad comercial o mixta haría el ejercicio de convertir las cifras contables de su estado de resultados del año 2013 en cifras fiscales y cómo convertir al mismo tiempo las cifras fiscales en cifras donde se distingan las rentas de las operaciones normales y de la explotación de las áreas comunes, y de esta forma, si la explotación de las áreas comunes arroja utilidad, entonces liquidar el impuesto respectivo.

Detalle	Saldos contables a diciembre 31 de 2013	Ajustes para llegar a saldos fiscales			Saldos fiscales a diciembre 31 de 2013	Cedulación	
		Db		Cr		Renta de las actividades normales	Renta de la explotación de áreas comunes
Ingresos operacionales							
De actividades normales	100.000.000				100.000.000	100.000.000	
De explotación de áreas comunes	45.000.000				45.000.000		45.000.000
Ingresos no operacionales							
De actividades normales	2.500.000	50.000	(a)		2.450.000	2.450.000	

Detalle	Saldos contables a diciembre 31 de 2013	Ajustes para llegar a saldos fiscales			Saldos fiscales a diciembre 31 de 2013	Cedulación	
De explotación de áreas comunes	3.000.000	45.000	(a)		2.955.000		2.955.000
Ingresos por intereses y rendimientos financieros							
De actividades normales	1.000.000				1.000.000	1.000.000	
De explotación de áreas comunes	900.000				900.000		900.000
Subtotal ingresos brutos	**152.400.000**				152.305.000	**103.450.000**	**48.855.000**
Devoluciones en ventas u operaciones anuladas							
De actividades normales	(10.000)				(10.000)	(10.000)	
De explotación de áreas comunes	(25.000)				(25.000)		(25.000)
Menos: Ingresos contables que no son gravados fiscalmente							
De actividades normales (Ej.; indemnizaciones de las aseguradoras por daño emergente; art. 45 E.T.)	No aplica	25.000			(25.000)	(25.000)	
De explotación de áreas comunes (Ej.; indemnizaciones de las aseguradoras por daño emergente; art. 45 E.T.)	No aplica	45.000			(45.000)		(45.000)
Subtotal ingresos netos	**152.365.000**						
Menos: Gastos operacionales de administración							
De actividades normales	(110.000.000)	50.000.000	(b)	2.000.000	(158.000.000)	(158.000.000)	

Detalle	Saldos contables a diciembre 31 de 2013	Ajustes para llegar a saldos fiscales			Saldos fiscales a diciembre 31 de 2013	Cedulación	
De explotación de áreas comunes	(34.000.000)	30.000.000	(b)	3.000.000	(61.000.000)		(61.000.000)
Total Utilidad (y/o pérdida) contable antes de impuesto	8.365.000						
Renta Líquida fiscal						0	0
O pérdida Líquida fiscal					(66.800.000)	(54.585.000)	(12.215.000)
Menos: Compensaciones **(c)**						Nunca	0
Renta presuntiva						Nunca	Nunca
Menos: Renta exenta **(d)**						Nunca	Nunca
Menos: Renta líquida gravable **(e)**						0	0
Impuesto a cargo de renta (20%)						Nunca	0
Menos: Anticipo al impuesto de renta						Nunca	Nunca
Más: Anticipo al impuesto de renta del año siguiente						Nunca	Nunca
Menos: Retenciones a título de renta						Nunca	(10.000)
Sanciones extemporaneidad						Nunca	2.250.000
Total saldo a pagar						Nunca	2.240.000
Total saldo a favor						Nunca	0

Notas:

(a) Estos ingresos son contables pero no fiscales y, por tanto, nunca se llevarán a la declaración de renta (ejemplo: Ingresos por recuperación de provisiones y que inicialmente habían sido provisiones no aceptadas fiscalmente, tales como una "provisión sobre activos fijos"). Incluso allí también irían los "ingresos de ejercicios anteriores", pues si los registraron en la contabilidad durante el 2013, pero es claro que son de "ejercicios anteriores", lo que se debería hacer en la parte fiscal es buscar la "declaración de renta" de los "años anteriores" y modificarla incluyéndole los ingresos que eran justamente de estos "años anteriores". Pero como en el caso de las copropiedades no existieron declaraciones de renta del 2012 o anteriores, entonces no tienen que corregir ninguna declaración de renta y se salvarían de tributar sobre ellos.

(b) Estos valores que se restaron a los gastos y costos contables mediante un crédito, son por gastos y costos no deducibles fiscalmente (ejemplo: Sanciones DIAN, intereses PILA, el 50% del 4 x mil, el exceso de lo pagado a los administradores al violar el límite del artículo 356-1, y gastos originados en pasivos estimados que se llevaban contra el pasivo del fondo de imprevistos). Y los valores que se aumentaron a los gastos y costos contables mediante un débito, son valores que son gasto fiscal aunque no figuren como gasto contable (ejemplo: Valor del 100% de la compra de un activo fijo durante el año, según lo permite el artículo 4 del

Decreto 4400 de 2004, pero si se usa la deducción fiscal especial, por tanto, no se puede restar al mismo tiempo como deducible el gasto o costo contable por la depreciación de los mismos activos fijos si eran activos fijos depreciables.

(c) Solo cuando en el futuro se presente la declaración de renta año gravable 2014, y la declaración de renta año gravable 2013 haya tenido una pérdida en las actividades de explotación de las zonas comunes, entonces dicha pérdida podría llevarse al 2014 a manera de "compensación" pero ello dependerá de que primero, en la declaración de renta año gravable 2014 sí se esté produciendo "renta o utilidad fiscal" en las actividades de explotación de las áreas comunes hasta antes de restar la "compensación", y en todo caso el valor a incluir como "compensación" se tendría que limitar hasta el valor de la "renta o utilidad fiscal" previa en las actividades de explotación de las áreas comunes (ver artículo 6 del Decreto 4400 de 2004 y el artículo 147 del E.T.). Debe recordarse que si en una declaración de renta se declara una "pérdida fiscal", o en otra declaración posterior se utiliza una "compensación de pérdida de ejercicios anteriores", en ambos casos este tipo de declaraciones estarán abiertas para la DIAN durante cinco años (ver artículo 147 del E.T.).

(d) Aun si la renta de explotación de las áreas comunes diera utilidad o excedente fiscalmente, lo que ocurriría es que la copropiedad nunca podrá restar dicha utilidad como "renta exenta", pues la copropiedad no realiza ninguna de las actividades que se mencionan en el artículo 359 del E.T.

(e) En este ejercicio, como los dos tipos de rentas finalmente produjeron "pérdida" (en especial la renta de explotación de áreas comunes), no se produjo "impuesto a cargo de renta", pero sí se pudieron restar las retenciones a título de renta, y sumar luego la sanción de extemporaneidad del artículo 641 del E.T. Cuando no hay "impuesto a cargo", se tiene por ahora la duda de si se calcularía sobre los ingresos brutos solamente de la renta de explotación de áreas comunes, o sobre todos los ingresos totales del ejercicio incluidos los de las actividades normales; en este caso optamos por calcularla solo sobre los ingresos brutos de las explotaciones de áreas comunes , pero la DIAN podría dar más luces al respecto, pues lo mismo pasará en el formulario 315 de la declaración del Régimen Simplificado del Impuesto Nacional al Consumo, en la cual solo figurarán los ingresos de esta actividad, y si se tienen que calcular sanciones de extemporaneidad, en el formulario 315 la sanción saldría sobre los ingresos brutos de solo la actividad de restaurantes y bares; por tal razón, si la sanción de extemporaneidad se vuelve muy alta en los casos en que no hay "impuesto a cargo", lo mejor sería autorrechazarse costos o deducciones en las actividades de explotación de áreas comunes para forzarlas a producir "utilidad" y con ello a que produzcan algo de "impuesto a cargo" y de esta manera, la sanción de extemporaneidad sería la mínima: 10 UVT.

La forma de llevar los anteriores datos al formulario 110 sería:

Renglón	Nombre Renglón	Valores
42	Ingresos brutos operacionales	145.000.000
43	Ingresos brutos no operacionales	5.405.000
44	Intereses y rendimientos financieros	1.900.000
45	Total Ingresos brutos	152.305.000
46	Devoluciones, rebajas y descuentos	35.000
47	Ingresos no gravados	70.000
48	**Total Ingresos Netos**	**152.200.000**
49	Costo de Ventas	0
51	**Total Costos**	**0**
52	Gastos operacionales de administración	219.000.000
53	Gastos operacionales de ventas	0
55	Otras deducciones	0
56	**Total Deducciones**	**219.000.000**
57	Renta líquida ordinaria del ejercicio (si 48-51-56 mayor que cero)	0

58	O pérdida líquida (si 51+56-48 menor que cero)	**66.800.000**
60	Renta líquida del ejercicio	0
61	Renta presuntiva	0
62	Rentas exentas	0
64	**Renta líquida gravable** (se toma el mayor entre el renglón 60 y el 61 y se le resta el 62)	0

Además, si la renta de las actividades normales genera *pérdida fiscal (suponga $20.000.000),* pero la renta de la explotación de zonas comunes produce *utilidad fiscal (suponga $15.000.000),* al elaborar el formulario 110 se tendrán que limitar los costos y deducciones imputables a la renta de las actividades normales, para lograr que la renta de dichas actividades produzca en el renglón 57 un valor neto de utilidad igual a cero, y en tal caso se lograría que en los renglones 57 y 60, se vea siempre la utilidad que pertenece a las actividades de explotación de las zonas comunes (en este caso $15.000.000), y sobre esta utilidad se liquide siempre el impuesto al 20%. Además, si la renta de las actividades normales genera *utilidad fiscal (suponga $15.000.000),* y son las rentas de la explotación de zonas comunes las que producen *pérdida (suponga $20.000.000)*, se pueden llevar todos los valores de forma normal hasta el formulario y en los renglones 57 y 60 quedarían diligenciados con un valor de $5.000.000, los cuales nunca producirán impuesto de renta, ya que es claro, en este caso, que son una utilidad de la rentas de las actividades normales y éstas nunca deben producir impuesto.

Capítulo 9

Renta Presuntiva en Renta. Base mínima en CREE. Liquidaciones del Impuesto básico de Renta, Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, Impuesto Neto de Renta y del Impuesto de Ganancias Ocasionales

Quiénes están sujetos al cálculo de renta presuntiva en renta y quiénes no.

En el CREE la "base mínima" la deben calcular todos y no se puede afectar ni siquiera con "rentas exentas".

Cálculo del descuento tributario por generación de nuevos puestos de trabajo creado con la Ley 1429 de 2010.

¿Por qué es importante el valor que se liquide por impuesto neto de renta?

Cálculos de impuesto de ganancias ocasionales para personas jurídicas.

9.1. ¿Qué es la renta presuntiva en el impuesto de renta (formulario 110)?

Las personas jurídicas y naturales, que sean "Contribuyentes del Régimen ordinario del impuesto de renta" (ver tablas en el capítulo 1 de esta publicación), deben forzosamente hacer un estimativo de lo que su patrimonio líquido declarado a diciembre del año anterior produjo en forma presuntiva durante el año fiscal que se cerró (artículo 188 del E.T.). Dicho valor se considera como una renta líquida especial y es el mínimo valor sobre el cual se liquidaría el impuesto de renta, pues se convertiría en la base de dicho impuesto si la renta líquida después de compensaciones (renglón 60) es menor que la renta presuntiva.

Sin embargo, recordemos que por la manera en que el renglón de la "renta presuntiva" está ubicado en el formulario 110 (renglón 61), si esta renta es mayor a la renta líquida (renglón 60), se le restarán las rentas exentas (renglón 62) y se le sumarán las rentas gravables especiales (renglón 63). Por tanto, si el contribuyente cuenta con rentas exentas (ver numerales 7.8 a 7.10 de esta publicación) y no tiene rentas gravables especiales (ver artículo 239 y siguientes del E.T.), la renta líquida gravable (renglón 64) llegaría a ser menor que la propia renta presuntiva (o incluso ser igual a cero) con lo cual el impuesto sería mucho menor al estimado o incluso no existir.

9.2. Casos en los cuales no se liquida renta presuntiva para la declaración de renta (formulario 110)

En el universo de las personas jurídicas, es importante comentar que sólo las contribuyentes declarantes de renta que pertenezcan al régimen ordinario, están obligadas al cálculo de la renta presuntiva. Es decir, quedan por fuera las entidades contribuyentes del régimen especial (ver numeral 1 del artículo 191 del E.T.) e igualmente las entidades no contribuyentes, pero que presentan declaración de ingresos y patrimonio.

Adicionalmente, en el universo de las que están obligadas a calcular renta presuntiva, los numerales 2 al 12 del artículo 191 del E.T. disponen que quedan exoneradas las siguientes personas jurídicas:

1. Las empresas de servicios públicos domiciliarios.

2. Los fondos de inversión, de valores, comunes, de pensiones o de cesantías contemplados en los artículos 23-1 y 23-2 del E.T.

3. Las empresas del sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros, así como las empresas de transporte masivo de pasajeros por el sistema de tren metropolitano.

4. Las empresas de servicios públicos que desarrollan la actividad complementaria de generación de energía.

5. Las entidades oficiales prestadoras de los servicios de tratamiento de aguas residuales y de aseo.

6. Las sociedades en concordato.

7. Las sociedades en liquidación por los primeros tres (3) años.

8. Las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria que se les haya decretado la liquidación o que hayan sido objeto de toma de pose-

sión, por las causales señaladas en los literales a) o g) del artículo 114 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

9. Los bancos de tierras de las entidades territoriales, destinados a ser urbanizados con vivienda de interés social.

10. Los centros de eventos y convenciones en los cuales participen mayoritariamente las Cámaras de Comercio y los constituidos como empresas industriales y comerciales del Estado o sociedades de economía mixta en las cuales la participación de capital estatal sea superior al 51%, siempre que se encuentren debidamente autorizados por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

11. Las sociedades anónimas de naturaleza pública, cuyo objeto principal sea la adquisición, enajenación y administración de activos improductivos de su propiedad, o adquiridos de los establecimientos de crédito de la misma naturaleza.

A esta lista establecida en el artículo 191 del E.T. se pueden agregar las siguientes:

1. Las personas jurídicas cuyo patrimonio líquido a diciembre del año anterior (en nuestro caso a diciembre de 2012) haya sido negativo.

2. Las personas jurídicas que apenas se hayan constituido durante el año 2013 y que por tanto no tienen un patrimonio a diciembre de 2012 sobre el cual hacer el cálculo de la renta presuntiva.

3. Las personas jurídicas acogidas a la Ley de intervención económica 550 de 1999 (que solo tuvo vigencia hasta junio de 2007, pues fue reemplazada por la Ley 1116 de diciembre de 2006) que les otorgaba exoneración de renta presuntiva durante los primeros ocho años que durase el proceso de intervención económica (véase el artículo 53 de dicha Ley 550/99).

4. Las personas jurídicas acogidas a la nueva Ley de intervención económica 1116 de diciembre de 2006 (en vigencia desde junio 27 de 2007), que les otorga exoneración de renta presuntiva durante los primeros tres años que dure su proceso (ver el parágrafo 1 del artículo 40 de la Ley 1116).

5. Las personas jurídicas extranjeras que poseen bienes en Colombia, pero que durante el año no obtuvieron ningún tipo de ingresos o rentas en Colombia (ver Sentencia del Consejo de Estado 16027 de abril 17 de 2008 con la cual se anuló el Concepto DIAN 85384 de 2005; si no obtuvieron ninguna renta en Colombia durante el año fiscal, no están obligadas a declarar).

6. Las personas jurídicas acogidas a los beneficios de ser pequeñas empresas de la Ley 1429 de 2010 durante los primeros cinco o diez años, dependiendo del departamento en que se instalen (ver el parágrafo 3 del artículo 4 de la Ley 1429 de 2010).

9.3. Depuración del patrimonio líquido para efectos del cálculo de la renta presuntiva en el formulario 110

Si la persona jurídica en cuestión no se encuentra en ninguno de los casos anteriores, deberá liquidar la renta presuntiva por el 2013 de la siguiente manera (ver el artículo 189 del E.T., el numeral 13 del artículo 191 del E.T. y los renglones 444 a 453 del formato 1732):

Concepto	Parciales	Totales
Patrimonio líquido positivo declarado a diciembre de 2012:		Xxxxxx
Menos: Valor patrimonial neto a diciembre de 2012 de los siguientes activos excluidos de presuntiva *(Nota: el valor patrimonial neto es el resultado de tomar el valor bruto fiscal del activo y multiplicarlo por el resultado de la división del patrimonio líquido entre el patrimonio bruto)*		
a) Acciones y aportes en sociedades nacionales (ver Concepto 048995 agosto 2012 la cual menciona que los derechos fiduciarios representados en acciones no se restan de renta presuntiva)	(xxxxx)	
b) Activos afectados por fuerza mayor (por ejemplo, por una ola invernal, el valor patrimonial neto que se resta es el que corresponda proporcionalmente al tiempo por el cual estuvieron afectados durante el 2013 y por tanto no pudieron estar disponibles para producir renta)	(xxxxx)	
c) Activos de empresas en periodo improductivo (ver el Decreto 4123 de noviembre de 2005; la Sentencia del consejo de Estado 14110 de febrero de 2005 y la Sentencia 17032 de enero de 2010 donde se concluyó que los pozos petroleros no se pueden tomar como "en periodo improductivo")	(xxxxx)	
d) Activos de empresas dedicadas exclusivamente a la minería (sin incluir hidrocarburos o gases)	(xxxxx)	
e) Activos de las empresas que desarrollen las actividades exentas de los numerales 1, 2, 3, 6 y 9 del artículo 207-2 del E.T. (ver numeral 13 del artículo 191 del E.T.)	(xxxxx)	(xxxxxx)
Menos: Valor patrimonial bruto a diciembre de 2012 de los siguientes activos:		
-Bonos Ley 487 de 1998 (si se poseían)	(xxxxx)	
-Los primeros 19.000 UVT (19.000 x $26.841= $509.979.000) de los activos destinados al sector agropecuario *(Nota: La DIAN indica que en este punto, las UVT se calcularían con el valor de la UVT del año anterior, en este caso 2012, pero si se estudia la evolución de la UVT la cual nació en diciembre de 2006, se puede demostrar que en este cálculo la UVT que se debe usar es la del mismo año 2013. Además, según el concepto DIAN 080289 de octubre 1 de 2009, a pesar de que en el cálculo de la renta presuntiva se parte del patrimonio líquido, estos activos se restan por su valor bruto (sin exceder el limite antes indicado) y sin importar que con eso la base final de la renta presuntiva se pueda volver negativa)*	(xxxxx)	(xxxxx)
Base		Xxxxxxx
Tarifa		3%
Subtotal		Xxxxxx
Más: Parte gravada de las rentas que durante el año 2013 hayan sido generadas por los activos disminuidos en la base (por ejemplo, los dividendos gravados que se recibieron de las sociedades nacionales donde se tenían las acciones y aportes restados de la base; o las rentas agropecuarias generadas con los activos del sector agropecuario restados en la base)		Xxxxxxx
Total Renta Presuntiva del 2013		**Xxxxxx**

Obsérvese que si se decide restar algún activo de los que formaban el patrimonio al inicio del año, en la parte final debería sumar la renta gravada que dicho activo generó durante el 2013, y con ello al final se puede elevar mucho la renta presuntiva. Por tanto, como la resta de los activos que menciona la norma es una opción que tiene el contribuyente (si quiere lo hace o no), en ciertos casos es mejor no tomar el beneficio de depurar el patrimonio líquido al inicio del año para luego no tener que sumar las rentas que el activo exceptuado produjo durante el año[1].

1. Ver el anexo de renta presuntiva incluido en el archivo en Excel denominado "Formulario 110 y 140 DR 2013 con anexos y formato 1732", el cual se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tendrá acceso con las instrucciones que se dan en la primera página de esta publicación.

Ejercicio Práctico

Para ilustrar lo anterior, suponga que la sociedad XYZ al cerrar el año 2012 tenía los siguientes datos:

Acciones en la sociedad ZZZ	$600.000.000
Total Patrimonio bruto a diciembre de 2012	$600.000.000
Menos: Deudas	($100.000.000)
Total patrimonio líquido a diciembre de 2012	$500.000.000

Durante el 2013 la sociedad ZZZ le distribuyó dividendos a la sociedad XYZ por $50.000.000, de los cuales $40.000.000 eran gravados. De modo que, por el año 2013 la sociedad XYZ puede calcular la renta presuntiva en dos formas:

Conceptos	1ª opción	2ª Opción
Patrimonio líquido a diciembre de 2012	500.000.000	500.000.000
Menos: Valor patrimonial neto a diciembre de 2012 de: - Acciones en la sociedad ZZZ (500.000.000 x 600.000.000) 600.000.000	(500.000.000)	(0)
Base	0	500.000.000
Tarifa	3%	3%
Subtotal	0	15.000.000
Mas: Dividendos gravados recibidos durante el 2013 de parte de la sociedad ZZZ	40.000.0000	0
Total Renta Presuntiva 2013	**40.000.000**	**15.000.000**

Como se puede observar, en la opción 2, si no se excluyeron las acciones en la depuración del patrimonio líquido al inicio del año, entonces no se debía sumar los $40.000.000 por dividendos gravados recibidos durante el 2013, los cuales constituían la renta gravada que tales acciones produjeron, y de esta forma la renta presuntiva resultaría menor.

9.4. ¿Qué es la "base mínima" en el impuesto CREE (formulario 140), quiénes deben calcularla y cómo se denuncia en el formulario 140?

En el inciso segundo del artículo 22 de la Ley 1607 se lee:

"Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario."

Posteriormente, en el parágrafo 2 del artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013, se lee:

*"**Parágrafo 2.** En todo caso, la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior determinado conforme a los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario. Esta base será aplicada por la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE."*

Por tal motivo, queda claro que en el CREE siempre se deberá liquidar la denominada "base mínima" (ver renglón 39 en el formulario 140) y que en la práctica dicha base es el mismo valor de la "renta presuntiva" que se liquide para el formulario 110. Además, aunque en el caso de la "renta presuntiva" existan entidades exoneradas de calcularla, esto no aplicará en el caso del CREE y por tanto todos los declarantes de este impuesto siempre deberán calcular la respectiva "base mínima". Adicionalmente, en el caso particular de la declaración del CREE del año gravable 2013, no importa que en el año anterior (2012) no haya existido tal declaración, pues esto no será excusa para dejar de calcular la respectiva "base mínima" en la declaración del CREE del año gravable 2013. Dado que en el formulario 140 no se diseñaron espacios para denunciar el patrimonio al cierre del año, este dato estará únicamente en el formulario 110 para declaración de renta y será de lo que se denuncie como patrimonio en dicho formulario, de donde siempre se tomarán los datos para calcular la "base mínima" en el CREE. Por tanto, si en el año anterior (2012) el ente jurídico sí existía y presentó el formulario 110, donde denunció el patrimonio bruto y líquido, sobre dicho patrimonio deberá calcular la "base mínima" para la declaración del CREE año gravable 2013.

Además, con las instrucciones de las normas del artículo 22 de la Ley 1607 y el artículo 3 del Decreto 2701 de noviembre de 2013 ya citados, y con la ubicación de la "base mínima" en el renglón 39 del formulario 140, queda claro que en el CREE la "base mínima" no se puede ver disminuida con ningún tipo de valor posterior (como sucede en el formulario 110, en el cual a la "renta presuntiva", en caso de ser mayor a la "renta líquida", sí la podrían afectar con "rentas exentas"). Por tanto, en el CREE se cumplirá que la "base mínima" será siempre la mínima cifra sobre la cual se debería liquidar el impuesto CREE. En el formulario 140 se explica que el impuesto CREE siempre se genera sobre el mayor valor entre el renglón 38 (base gravable CREE, obtenida con la depuración del artículo 22 de la Ley 1607) y el 39 (base mínima).

9.5. Impuesto de renta e impuesto neto de renta del formulario 110

Una vez definida la renta líquida gravable en la declaración de renta (renglón 64 del formulario 110), sobre la ella se aplicarán las siguientes tarifas (ver renglones 459 a 463 del formato 1732):

25%, si se trata de la declaración de un contribuyente del régimen ordinario que esté por fuera de zonas francas, o que estando en ellas sea un usuario comercial. Además, en el caso de las personas jurídicas pequeñas empresas de la Ley 1429, recordemos que utilizarán diferentes tipos de tarifas reducidas progresivas dependiendo del año de beneficio que se estén tomando (ver el capítulo 4 de esta publicación).

15%, para las empresas ubicadas en zonas francas y que no son "usuarias comerciales", es decir, la tarifa aplica a las usuarias operadoras y a las usuarias industriales de bienes y servicios (ver Ley 1004 de diciembre de 2005 y el artículo 240-1 del E.T.).

20%, para las entidades del régimen tributario especial.

33%, para sociedades extranjeras sin establecimientos permanentes en Colombia que se vean obligadas a declarar renta ante el Gobierno colombiano por no cumplir con la exigencia del literal "d" del artículo 7 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013, es

decir, que obtuvo ingresos en Colombia y nadie le hizo retenciones, o si le hicieron, no era el tipo de retenciones de los artículos 407 a 411 del E.T.

De esta forma se obtiene el impuesto de renta (renglón 69). Pero dicho impuesto se puede afectar con descuentos tributarios (renglón 70) conservando un cierto límite, como se verá más adelante. Con lo anterior, se obtiene el "impuesto neto de renta" (renglón 71). Al respecto, es importante distinguir entre "impuesto de renta" e "impuesto neto de renta", pues cada uno de estos renglones es utilizado como referencia para distintos cálculos tributarios, de la siguiente manera:

a. **El impuesto de renta** se utiliza para el cálculo del monto máximo de participaciones o dividendos distribuibles como no gravados a socios. En este cálculo, según los artículos 48 y 49 del E.T. (el último modificado con el artículo 92 de la Ley 1607), se procede así: se toma la renta líquida gravable (renglón 64), más la ganancia ocasional gravable (renglón 68), más los ingresos por dividendos no gravados que se hayan obtenido en otra sociedad durante el año 2013 y se les resta el impuesto de renta (renglón 69), se le suma el descuento del impuesto de renta por impuesto que los dividendos ganados en el exterior ya habían pagado allá y se le resta el impuesto neto de ganancias ocasionales (renglón 72 menos 73), si lo hubo. A este subtotal se le suma el monto de la deducción especial por inversión en activos fijos (renglón 54) y la deducción por inversión o donación a proyectos de tecnología.

b. **El impuesto neto de renta** se utiliza para calcular el "anticipo al impuesto de renta del año gravable siguiente" (ver artículo 807 del E.T. y capítulo 10 de esta publicación).

9.6. Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE para el 2013

El artículo 23 de la Ley 1607 dispuso que entre los años 2013 a 2015, la tarifa única que los declarantes del CREE deben aplicar a la que sea finalmente su base gravable en este impuesto sería del 9%. Por tanto, esta tarifa no podrá ser disminuida por ningún tipo de declarante del CREE, ni siquiera por las sociedades acogidas a beneficios de la Ley 1429.

Además, en este mismo artículo 23, quedó claro que el impuesto del CREE no podrá ser afectado con ningún tipo de "descuento tributario", ni siquiera por los impuestos que las rentas obtenidas en el exterior ya hayan pagado en otros países. Estos impuestos ya pagados en el exterior por las mismas rentas que en Colombia estén produciendo tanto impuesto de renta como impuesto CREE, solo se podrán restar como descuento en el formulario 110, pero al momento de definir el límite de lo que se podrá restar, se tendrá en cuenta lo que el declarante esté liquidando como impuesto básico de renta en el formulario 110, más lo que esté liquidando como impuesto CREE en el formulario 140 (ver artículos 254 y 256 del E.T. modificados con la Ley 1607).

Lo anterior se ejemplifica así:

Supóngase que una sociedad tiene una renta líquida gravable en el impuesto de renta de $40.000.000 y que es la misma renta gravable en el CREE. Por tanto, el impuesto básico de renta es de $10.000.000 y el impuesto CREE de $3.600.000. Pero resulta que entre las rentas netas que están sumando en la base del impuesto de renta y en la base del CREE, están unas por $30.000.000, las cuales obtuvo en el exterior y sobre las cuales pagó allá un equivalente al impuesto normal de renta de $12.000.000 (en el exterior no existe el impuesto CREE). En consecuencia, los $30.000.000, en el impuesto normal de renta ante el Gobierno colombiano, solo están produciendo un impuesto de $7.500.000, por consiguiente, de los $12.000.000 que ya pagaron en el exterior, solo podría restar hasta $7.500.000

(incluso se debe tener en cuenta el límite de los descuentos del artículo 259 que sigue vigente, imaginemos que sí cumple con el segundo límite del artículo 259 también). Por tanto, es en este momento cuando entra a jugar lo que menciona el artículo 254, la entidad declarante de renta en el formulario 110 haría el siguiente análisis: los $30.000.000 obtenidos en el exterior en realidad están produciendo impuesto de renta de $7.500.000 y un CREE de $2.700.000. De ahí que, de los $12.000.000 pagados en el exterior se puede restar un valor de hasta $10.200.000, solo que el único lugar donde se restará este valor es en el formulario del impuesto normal de renta, y al formulario del CREE no se llevará ningún valor, pues en él no hay renglón para "descuentos del impuesto CREE".

9.7. Repaso de los descuentos tributarios vigentes para el 2013 que se pueden llevar solo al formulario 110

Como se vio anteriormente, el renglón denominado "impuesto neto de renta" es uno de los más importantes en la liquidación del impuesto a cargo de la declaración de renta (formulario 110), pues de él dependen otros cálculos tributarios. Así las cosas, es importante examinar cómo los descuentos tributarios pueden lograr que el impuesto de renta se disminuya hasta llegar a un "impuesto neto de renta" que convierta en más llevadera la carga tributaria final.

Como novedades en este tema se debe mencionar que el artículo 60 de la Ley 1607 agregó al E.T. el nuevo artículo 498-1 (reglamentado con el Decreto 2975 de diciembre 20 de 2013) para permitir que las personas jurídicas y naturales, responsables de IVA en el régimen común, si hacen compras o importaciones de "bienes de capital" (principalmente maquinarias productivas) gravadas al 16%, en forma directa o mediante leasing financiero con opción de compra, pueden descontar, en el impuesto de renta del año de la compra y que se presentaría en el año calendario siguiente, una parte de dicho IVA (este descuento se someterá al límite de los descuentos del artículo 259 del E.T.). Sin embargo, para saber qué parte de este IVA se podrá tratar como "descuento", por ejemplo en la declaración de renta del año gravable 2013, se debía esperar hasta el 1 de febrero de 2014 a que el Gobierno publicase un decreto donde luego de haber hecho sus cálculos de IVA recaudado en el año anterior y por cada 10 millones de UVT que hubiese recaudado en exceso, se autorizara a los adquirentes de los bienes de capital durante el 2013 descontar en el impuesto de renta año gravable 2013 "un punto" de los IVA pagados en los bienes de capital. El punto es que esta vez, en febrero 1 de 2014, no se expidió el decreto respectivo, pues durante el 2013 la DIAN no excedió los recaudos de IVA en comparación con la meta que se había trazado de recaudos de IVA para dicho año. En consecuencia, en la declaración de renta 2013 no se puede usar el "descuento" del impuesto de renta por el IVA pagado en bienes de capital.

El artículo 96 de la Ley 1607 modifica el artículo 254 del E.T. indicando que cuando las "sociedades nacionales" hayan obtenido rentas en el exterior sobre las cuales les hicieron pagar impuestos de renta de esos países, podrán restar este impuesto como un "descuento" en el formulario colombiano del impuesto de renta. Tal "descuento" no puede exceder al resultado del impuesto de renta + impuesto CREE que las rentas del exterior hayan producido ante el Gobierno colombiano (ver ejemplo en el numeral 9.6 de esta publicación). La modificación a este artículo 254 indica, que cuando se trate de descontar en el impuesto de renta los impuestos que las rentas por "dividendos" ya pagaron en el exterior, solo se lo permitirán a los contribuyentes cuyas acciones, que originaron el ingreso por dividendos, si las manejen como sus "activos fijos" y las hayan poseído en su patrimonio por lo menos dos años antes.

El artículo 97 de la Ley 1607 modificó el artículo 256 del E.T. para indicar que el descuento en el impuesto de renta que manejan las empresas colombianas que obtienen ingresos internacionales por servicios de transporte aéreo o marítimo, también

tendrá en cuenta el monto del CREE (caso similar a lo que se dispuso en el artículo 254 del E.T.).

Por el año 2013 los descuentos tributarios con que se puede afectar el "impuesto de renta" son los siguientes:

Norma	Concepto del Descuento
Artículo 249 del E.T. *(reglamentado por Decreto 667 de 2007, del cual fueron declaradas nulas varias frases de sus artículos 1, 2, 3, 4 mediante el Fallo del Consejo de Estado de diciembre 9 de 2013, expediente 18068; renglón 476 del formato 1732)*	Por adquirir acciones de sociedades agropecuarias que cotizan en bolsa. Se puede tomar el 100% de las acciones compradas, pero el valor tomado no puede exceder del 1% de la renta líquida (renglón 60 del formulario).
Artículo 253 del E.T.	Por reforestación
Artículo 254 del E.T. *(modificado con el artículo 96 de la Ley 1607; renglones 474, y 517 a 530 del formato 1732)*	Por impuestos de renta o similares pagados en el exterior sobre rentas que están sumando en el formulario colombiano y estén produciendo impuesto de renta colombiano (*se pueden aplicar aun si el impuesto de renta del año se calculó sobre la renta presuntiva; ver el Concepto DIAN 65231 de agosto 13 de 2009, el cual revocó el concepto 026666 de 2006*). El valor a restar, en todo caso, no puede exceder al valor del impuesto que las rentas percibidas en el exterior estarían generando al ser incluidas en la declaración de renta nacional.
Artículo 256 del E.T. *(modificado con el artículo 97 de la Ley 1607 de 2012; renglón 475 formato 1732)*	Las empresas colombianas de transporte aéreo o marítimo internacional tienen derecho a descontar del monto del impuesto sobre la renta que presenten al gobierno colombiano, un porcentaje equivalente a la proporción que en el respectivo año gravable representen los ingresos por transporte aéreo o marítimo internacional dentro del total de ingresos obtenidos por la empresa.
Artículo 258-2 del E.T. *(renglón 473 en el formato 1732)*	Impuesto sobre las ventas en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas (minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno)
Artículo 104 de la Ley 788 de 2002 *(reglamentado por el Decreto 912 abril 11 de 2003; renglón 477 formato 1732)*	40% de la inversión que las empresas de servicios públicos domiciliarios que presten los servicios de acueducto y alcantarillado realicen en otras empresas de acueducto y alcantarillado del orden regional.
Artículos 9 a 13 de la Ley 1429 de 2010, reglamentados con los artículos 11 a 14 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011 *(renglones 479 a 480 en el formato 1732)*	Si durante el año se otorgaron nuevos puestos de trabajo a los tipos de personas especiales mencionadas en los artículos 9 a 13 de la Ley 1429 de 2010 (jóvenes menores de 28 años, desplazados, mujeres mayores de 40 años sin empleo en el año anterior, y personas que por primera vez se convertirán en asalariados ganando hasta 1,5 salarios mínimos), se puede tomar el 9% de los aportes parafiscales, más el aporte al Fosyga (1,5%, que está incluido en el 8,5% del aporte a la EPS), más el aporte al Fondo de Garantía de Pensión Mínima (1,5%, que está incluido en el 12% del aporte a Pensiones) y llevar esos valores durante los primeros dos o tres años del contrato laboral no como una deducción en renta sino como un descuento del impuesto de renta (conservando el límite de los descuentos del Art. 259 del E.T.). Este beneficio solo lo pueden tomar empresas que existían en el año anterior y tenían una nómina a diciembre del año anterior sobre la cual se pueda medir si hubo o no incremento en el número de empleados durante algún mes en el nuevo año fiscal (ver numeral 2 del art.13 del Decreto 4910 de 2011). Este beneficio seguirá existiendo en los años 2013 y siguientes (pues no fue derogado por la Ley 1607), pero ya dejó de ser tan atractivo pues justamente, si los salarios que se van a cancelar sobre estas personas especiales son inferiores a 10 salarios mínimos, lo que pasará es que el empleador, si es sujeto del CREE, ya no pagará los aportes del SENA y el ICBF y EPS (sí pagará caja de compensación) y por tanto ya no habrá mucho valor para restar en el renglón "descuentos del impuesto".
Artículo 498-1 del E.T. *(reglamentado con el Decreto 2975 de diciembre 20 de 2013; renglón 481 en el formato 1732)*	Descuento de una parte del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, el cual depende de que al cerrar el respectivo año fiscal la DIAN sí haya tenido excesos en el recaudo del IVA y por tanto, por cada 10.000.000 de UVT de exceso en el recaudo, se autorizaría a restar un punto del IVA de los bienes de capital adquiridos durante el año como un "descuento en renta"

Se debe recordar que aunque el artículo 23 de la Ley 383 de julio de 1997 estableció que "un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente", esta norma no aplica para el caso de los descuentos tributarios. Por esta razón, si, por ejemplo, una empresa de la industria básica compró maquinaria industrial durante el 2013, el IVA de dicha compra podrá quedar sumado con el valor del activo y someterlo a reajuste fiscal y a depreciación, pero al mismo tiempo el IVA podrá tratarlo como un descuento del impuesto de renta 2013.

En cuanto al nuevo beneficio de descuento tributario contemplado en los artículos 9 a 13 de la Ley 1429, por generación de nuevos puestos de trabajo[2], los requisitos que se deben cumplir son los siguientes (ver artículos 11 a 14 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011):

2. Este beneficio dejó de ser atractivo para los entes jurídicos sujetos al CREE quienes a partir de mayo de 2013 se empezaron a ahorrar el aporte a SENA e ICBF, pero solo sobre la parte salarial de trabajadores, de todas las condiciones, cuyo total devengado en el mes sea inferior a 10 SMMLV.

Requisito	Si el nuevo empleo se lo dan a un joven (hombre o mujer) menor de 28 años o a cabezas de familia de los niveles 1 y 2 del SISBEN (Ver art. 9, parágrafo7 art. 10 y art. 64 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)	Si el nuevo empleo se lo dan a personas en situación de desplazamiento, en proceso de reintegración o en condición de discapacidad (Ver art. 10 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)	Si el nuevo empleo se lo dan a mujeres mayores de 40 años que en los últimos 12 meses no hayan tenido contratos de trabajo (Ver art. 11 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)	Si el nuevo empleo se lo dan a empleados que devengarán salarios por debajo de 1,5 salarios mínimos mensuales (Ver art. 13 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)
1. Debe tratarse de verdaderos nuevos puestos de trabajo	Esto se prueba comparando las nóminas a diciembre 31 del año anterior con las nóminas de cada uno de los meses del respectivo año gravable en el que se tomará el descuento (de esta forma pueden entrar en el beneficio los nuevos puestos de trabajo otorgados en el año a personas que solo trabajan por las temporadas altas). Debe verse aumento en el número de empleados y en el monto de las bases de cotización reportadas en las planillas PILA. Además, no se podrán tomar como aumento del número de empleados aquellos que hayan llegado por causa de un proceso de fusión, ni tampoco aquellos que en el año de contratación o en el año anterior hayan laborado en empresas con las cuales se tenga vinculación económica en los términos del art. 260-1 del E.T. (antes de ser modificado con el art. 111 de la Ley 1607)	Igual	Igual	Igual Sin embargo, de acuerdo con el parágrafo 1 del art. 13 (que contiene un texto que no está en los arts. 9, 10 y 11), se entiende que el beneficio solo se le otorgará al empleador que convierta a la persona contratada con salario de menos de 1,5 salarios mensuales en una persona que por primera vez va a figurar en la PILA como empleado (por tal razón se advierte que no cuenta el hecho de que antes haya figurado en la PILA como trabajador independiente). Es decir, el beneficio se lo ganará el que primero lo contrate. Es como si fuera un beneficio por haberle dado "su primer empleo", y con un salario de menos de 1.5 salarios.

Requisito	Si el nuevo empleo se lo dan a un joven (hombre o mujer) menor de 28 años o a cabezas de familia de los niveles 1 y 2 del SISBEN (Ver art. 9, parágrafo7 art. 10 y art. 64 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)	Si el nuevo empleo se lo dan a personas en situación de desplazamiento, en proceso de reintegración o en condición de discapacidad (Ver art. 10 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)	Si el nuevo empleo se lo dan a mujeres mayores de 40 años que en los últimos 12 meses no hayan tenido contratos de trabajo (Ver art. 11 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)	Si el nuevo empleo se lo dan a empleados que devengarán salarios por debajo de 1,5 salarios mínimos mensuales (Ver art. 13 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)
2. ¿Por cuántos años podrán tomarse el descuento tributario?	Solo durante los primeros 2 años de vinculación del trabajador.	Solo durante los primeros 3 años de vinculación del trabajador.	Solo durante los primeros 2 años de vinculación del trabajador.	Solo durante los primeros 2 años de vinculación del trabajador.
3. ¿Se puede hacer acumulación de beneficios cuando el nuevo trabajador sea una persona que al mismo tiempo puede calificar en el grupo de los señalados en el art. 9 ó art. 10 ó art. 11 ó art. 13?	No se pueden acumular los beneficios. Es decir, que si por ejemplo el joven menor de 28 años es al mismo tiempo un desplazado, el empleador solo se tomará el beneficio del descuento en los primeros 2 años de vinculación del trabajador y no lo podrá hacer en los siguientes 2 años a pesar de que ese joven desplazado siga con la empresa (ver arts. 12 y 14 de la Ley 1429 y art 12, Decreto 4910 de 2011)	Igual	Igual	Igual
4. Los aportes parafiscales y de salud y pensión que se tomarán como descuento deben estar pagados y no solo causados.	Sí aplica (ver art. 11, Decreto 4910 de 2011)	Sí aplica.	Sí aplica.	Sí aplica.
5. ¿El valor del descuento tomado se debe sujetar al límite del artículo 259 del E.T.?	Sí se debe sujetar (aunque el parágrafo 3 del art. 9 de la Ley 1429 no lo dice explícitamente).	Sí se debe sujetar (ver parágrafo 3 art. 10).	Sí se debe sujetar (ver parágrafo 2 del art. 11).	Sí se debe sujetar (aunque el parágrafo 3 del art. 13 no lo dice explícitamente).
6. ¿Qué se debe hacer si para ocupar el puesto de trabajo se requiere acreditar algunos títulos especiales?	El art. 64 de la Ley 1429, aplicable a este tipo de nuevos trabajadores, dispuso: *"Para los empleos de los jóvenes menores de 28 años que requieran título profesional o tecnológico y experiencia, se podrá homologar la falta de experiencia por títulos complementarios al título de pregrado o de tecnólogo, tales como un diplomado, o postgrado y será tenida en cuenta la experiencia laboral adquirida en prácticas académicas, empresariales y pasantías, máximo por un año."*	En este caso la ley no mencionó nada.	En este caso la ley no mencionó nada.	En este caso la ley no mencionó nada.

Requisito	Si el nuevo empleo se lo dan a un joven (hombre o mujer) menor de 28 años o a cabezas de familia de los niveles 1 y 2 del SISBEN (Ver art. 9, parágrafo7 art. 10 y art. 64 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)	Si el nuevo empleo se lo dan a personas en situación de desplazamiento, en proceso de reintegración o en condición de discapacidad (Ver art. 10 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 del Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)	Si el nuevo empleo se lo dan a mujeres mayores de 40 años que en los últimos 12 meses no hayan tenido contratos de trabajo (Ver art. 11 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)	Si el nuevo empleo se lo dan a empleados que devengarán salarios por debajo de 1,5 salarios mínimos mensuales (Ver art. 13 de la Ley 1429 de 2010; y arts. 11 a 13 Decreto 4910 de diciembre 26 de 2011)
7. ¿Cómo se sancionará a los que se tomen el descuento sin haber generado en realidad los nuevos puestos de trabajo?	El art. 49 de la Ley 1429 dispone: *"ARTÍCULO 49. Sanciones por el suministro de Información falsa. Quienes suministren información falsa con el propósito de obtener los beneficios previstos en los artículos 4, 5, 7, 9, 10, 11 Y 13 de la presente ley deberán pagar el valor de las reducciones de las obligaciones tributarias obtenidas, y además una sanción correspondiente al doscientos por ciento (200%) del valor de tales beneficios, sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar."*	Aplica la misma disposición.	Aplica la misma disposición.	Aplica la misma disposición.
8. ¿Desde cuándo se podrá empezar a contratar a este tipo de personas para empezar a tomarse el beneficio y hasta cuánto durará el beneficio?	El beneficio se está tomando desde el año gravable 2011 en adelante (pues la reglamentación que solicitaba el parágrafo 7 del art. 10 de la Ley 1429 de 2010 se hizo con el Decreto 4910 de diciembre de 2011). Además, no hay límite en el tiempo para la duración de este beneficio.	Igual	Igual	Igual

Límite de los descuentos tributarios

El artículo 259 del E.T. establece:

"En ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta. La determinación del impuesto después de descuentos, en ningún caso podrá ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento tributario."

Para ilustrar lo anterior, suponga que la empresa XYZ Ltda., que liquida el impuesto al 25%, tiene los siguientes datos para la declaración de renta 2013:

Renta líquida del ejercicio	60	60.000.000
Renta presuntiva	61	50.000.000
Rentas exentas	62	0
Rentas gravables	63	0

Renta Líquida Gravable (al mayor entre 60 y 61 se resta el 62 y se suma el 63)	64	60.000.000
Impuesto de renta (en este caso se tomó el renglón 64 y se le aplicó un 25%)	69	15.000.000

Esta empresa pretende tomarse un descuento tributario (renglón 70) que asciende a $15.000.000. Si tomara totalmente los $15.000.000, el "Impuesto neto de renta" (renglón 71) quedaría en $4.800.000, cifra que es inferior al resultado de multiplicar la renta presuntiva x 25% x 75%, o sea, inferior a: $50.000.000 x 25% x 75% = $9.375.000. Por tanto, como descuento tributario solo se podrá tomar una cifra de $5.625.000, pues de esta forma sí se llega al impuesto neto de renta de $9.375.000.

9.8. Liquidación del impuesto de ganancias ocasionales en el formulario 110

Desde cuando la Ley 1111 de diciembre de 2006 eliminó la aplicación de los ajustes por inflación fiscales quedó claro que los contribuyentes del régimen ordinario ya no solo denunciarán en la sección de ganancias ocasionales los valores obtenidos por rifas, loterías y similares (sobre las cuales se calcula un impuesto de ganancia ocasional con la tarifa del 20%; ver artículo 317 del E.T.), sino que en la misma sección deberán denunciar los ingresos que expresamente se listan en los artículos 300 a 310 del E.T., entre los cuales se incluyen las ventas de activos fijos poseídos por más de dos años, o los valores recibidos por encima del capital aportado cuando se liquidan sociedades en las cuales se poseían acciones o cuotas durante más de dos años.[3]

Se advierte que si la ganancia ocasional se origina por la venta de un activo fijo depreciable, poseído por más de dos años y esta venta arroja "utilidad en venta de activo fijo" (en lugar de "pérdida en venta de activo fijo"), deberá tomarse dicha utilidad y mencionar que una parte de ella o toda (la que corresponda a la depreciación acumulada que tenía el activo hasta el momento de su venta) corresponde a una "renta líquida especial por recuperación de deducciones", la cual se llevaría a la sección de rentas ordinarias (renglón 43 - Ingresos no operacionales del formulario) y con ello se aumentaría la base del "Impuesto de renta" (ver artículo 90 y 196 del E.T. y el Concepto DIAN 50752 de agosto de 2005). El resto de la utilidad aumentaría la ganancia ocasional gravable y sería base para liquidar el "Impuesto de ganancias ocasionales".[4]

A las ganancias ocasionales gravables por loterías, rifas y similares se les aplica la tarifa del 20% (artículo 317 del E.T.). A todas las demás ganancias ocasionales netas se les aplicará la tarifa del 10% (ver artículo 313 del E.T. modificado con el artículo 106 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012), esta tarifa la deben aplicar incluso todos los diferentes tipos de "usuarios" instalados en zonas francas, pues la tarifa especial del 15% mencionada para estas empresas en el artículo 240-1 del E.T. solo se aplica para liquidar el impuesto de renta. Sin embargo, las pequeñas empresas de la Ley 1429, a raíz del fallo del Consejo de Estado de mayo de 2013 que anuló apartes del artículo 2 del Decreto 4910 de 2011, pueden tomar las tarifas de 20% y 10% que se usan en la zona de ganancias ocasionales y reducirlas con la misma progresividad con que reducen la tarifa del impuesto de renta.

3. En la sección de "Ganancias ocasionales" del formulario 110, renglones 65 a 68, no es posible liquidar "pérdidas netas"; por tanto, si el valor a reflejar en el renglón 68 va a ser negativo, y siempre y cuando no haya involucrado en esta misma zona algún ingreso por loterías, rifas y similares, tal casilla se diligenciaría en ceros, tal como sucede con el renglón 41 de "patrimonio líquido". Si existe un ingreso por loterías, rifas y similares, el valor de este ingreso como mínimo se deberá mostrar en el renglón 68, para lo cual, si es necesario, se deben ajustar los costos de otras partidas que estén en el renglón 66.

4. Para observar con ejemplos, cómo sería la situación aquí descrita, consulte el archivo en Excel titulado "Efectos venta activos fijos depreciables que constituyen ganancia ocasional", el cual se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tendrá acceso con las instrucciones que se dan en la primera página de esta publicación.

Capítulo 10

Anticipo solo al impuesto de renta, sanciones a liquidar tanto en renta como en CREE y procesos de solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor en renta y en CREE

Casos en que no se debe liquidar anticipo del impuesto de renta o que se puede liquidar de forma reducida.

En el CREE no se exige liquidar anticipo para el periodo siguiente.

Clases de sanciones que se originan con la no presentación o la presentación extemporánea de las declaraciones de renta y de CREE.

Normas que rigen el proceso de solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor en renta y en CREE.

10.1. Liquidación del anticipo al impuesto de renta 2014 (formulario 110)

El anticipo al impuesto de renta del año siguiente contemplado en los artículos 807 a 810 del E.T. solo debe ser calculado por los contribuyentes declarantes del régimen ordinario. No lo deben calcular los contribuyentes del régimen especial (ver artículo 19, Decreto 4400 de diciembre de 2004). En el caso de los declarantes del CREE (formulario 140), la Ley 1607 no contempló que en la liquidación de dicho impuesto se tengan que incluir anticipos al CREE del año siguiente, y por tanto ningún declarante lo tendrá que calcular (ver la respuesta de la DIAN a la pregunta No. 3 en el Concepto 11801 de febrero 14 de 2014).

Además, según los artículos 808 y 809 del E.T., si el contribuyente puede demostrar que por causas ajenas a su voluntad las rentas que obtendrá durante el año siguiente se van a ver disminuidas, podrá liquidar un menor anticipo al impuesto de renta 2014 del que realmente le correspondía y hacer luego la solicitud a la DIAN para que le sea aceptado este valor que decidió liquidarse (puede solicitar la reducción que desee, pero en ningún caso el anticipo a liquidar para 2014 puede ser inferior al 25% del impuesto de renta del 2013). Para hacer dicha solicitud de reducción (que le puede servir, por ejemplo, a una empresa que está en liquidación o a una empresa afectada por tragedias invernales), se deben seguir los trámites fijados por la *DIAN en la Circular 044 de junio 1 de 2009.*

Cómo liquidar el anticipo en forma plena, sin reducciones

Si el año 2013 es *la primera* declaración que está presentando la persona jurídica, se tomará el renglón del impuesto neto de renta (71), se le aplica el *25%* y al subtotal se le resta el total de retenciones en la fuente (renglón 79; incluidas hasta las posibles retenciones por ganancias ocasionales). Si el resultado final que se obtiene es mayor que cero, se diligencia con dicho valor el renglón 80. Si es negativo, se coloca cero.

Ahora bien, si el año 2013 es *la segunda* declaración que presenta, debe optar por uno de los dos cálculos siguientes:

a. Promediar el impuesto neto de renta 2012 (renglón 72 del formulario año 2012) con el impuesto neto de renta 2013 (renglón 71), aplicarle el *50%* y restarle las retenciones en la fuente 2013 (renglón 79; incluidas las posibles retenciones por ganancias ocasionales). Al hablar de "promediar" no interesa si el impuesto del 2012 había sido cero, igual se puede "promediar".

b. Tomar el impuesto neto de renta 2013 (renglón 71), aplicarle el 50% y restarle las retenciones en la fuente 2013 (renglón 79; incluidas las posibles retenciones por ganancias ocasionales).

Entre los dos cálculos anteriores se toma el que menor resultado le arroje (recuerde que si da negativo, se toma como "cero").

Cuando el año 2013 *es la tercera o posterior declaración* que presenta, debe optar por uno de los dos cálculos siguientes:

a. Promediar el impuesto neto de renta 2012 (renglón 71 del formulario año 2012) con el impuesto neto de renta 2013 (renglón 71), aplicarle el 75% y restarle las retenciones en la fuente 2013 (renglón 79; incluidas las posibles retenciones por ganancias ocasionales). Al hablar de "promediar", no interesa si el impuesto del 2012 había sido cero, igual se puede "promediar".

b. Tomar el impuesto neto de renta 2013 (renglón 71), aplicarle el 75% y restarle las retenciones en la fuente 2013 (renglón 79; incluidas las posibles retenciones por ganancias ocasionales).

Entre los dos cálculos anteriores se toma el que *menor resultado* le arroje (recuerde que si da negativo, se toma como "cero")[1].

1. Ver el anexo de "Anticipo al impuesto de renta 2014" que se incluye en el archivo en Excel denominado "Formulario 110 y 140 DR 2013 con anexos y formato 1732", el cual se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tendrá acceso con las instrucciones que se dan en la primera página de esta publicación.

Casos en los cuales no se liquida el anticipo

El anticipo al impuesto de renta para el año 2014 no se tendrá que calcular en los siguientes casos:

a. Cuando en el formulario 2013 no se liquide ningún impuesto neto de renta en el renglón 71.

b. Si se trata de la declaración de un "Contribuyente declarante del régimen especial" (ver artículo 19, Decreto 4400 de diciembre 30 de 2004).

c. Si el 2013 es el último año que se declara (porque la sociedad se liquidó en ese año). Esto es así por cuanto no habrá otro año siguiente para declarar (ver Concepto DIAN 12200 de mayo 13 de 1987).

10.2. Cálculo de las sanciones aplicables a la presentación de la declaración de Renta, de Ingresos y Patrimonio o del CREE

Por extemporaneidad (artículo 641 E.T.)

Si la declaración que se está presentando en el formulario 110 es de "Ingresos y patrimonio" (presentada por entidades no contribuyentes declarantes), la sanción de extemporaneidad se liquida conforme a lo indicado en el artículo 645 del E.T. que establece lo siguiente:

*"**Artículo 645. Sanción a aplicar por incumplimientos en la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio.** Las entidades obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio que no lo hicieren, o que lo hicieren extemporáneamente, o que corrigieren sus declaraciones, tendrán una sanción hasta del uno por ciento (1%) de su patrimonio líquido, la cual se graduará de acuerdo con las condiciones económicas de la entidad.*

La sanción así propuesta en el pliego de cargos se reducirá al cincuenta por ciento (50%) si la entidad declara o paga, según el caso, dentro del mes siguiente a la notificación del mismo."

Pero si la declaración que se está presentando en el formulario 110 es una declaración de renta y complementarios (presentada por los contribuyentes declarantes tanto del régimen ordinario como del régimen especial), o si es una declaración del CREE en el formulario 140 (ver artículo 26 de la Ley 1607), la sanción de extemporaneidad se calcula en alguna de las siguientes cuatro formas (ver artículo 641 del E.T.):

a. Cuando existe "impuesto a cargo" (renglón 74 en el formulario 110, o el 40 en el formulario 140): Se toma el "total impuesto a cargo" y se le aplica el 5% por cada mes o fracción de mes que se tenga de atraso, sin que dicho resultado exceda el 100% del "total impuesto a cargo".

b. Cuando no existe "Impuesto a cargo", pero existe "Ingresos brutos" (renglones 45 más 65 en el formulario 110, o renglones 28 más 29 en el formulario 140): Se

toman dichos "Ingresos brutos" y se les aplica el 0,5% por cada mes o fracción de mes de atraso, sin exceder la cifra menor entre:

1. El 5% de tales ingresos brutos; o
2. El doble del saldo a favor 2013 si lo hubiere (renglón 84); o
3. La suma de 2.500 UVT, valuando dichas UVT con lo establecido en la fecha de presentar extemporáneamente la declaración (por ejemplo, durante el 2014 sería: 2.500 x $27.485 = $68.712.000).

2. Ver el anexo de "Sanción de extemporaneidad" que se incluye en el archivo en Excel denominado "Formulario 110 y 140 DR 2013 con anexos y formato 1732", el cual se encuentra en la zona de descargas del portal de actualicese.com a la que usted tendrá acceso con las instrucciones que se dan en la primera página de esta publicación.

c. Cuando no existen ni "Impuesto a cargo", ni "Ingresos brutos": Se tomará el renglón "Total patrimonio líquido del año anterior" (en este caso 2012 si era positivo; ver renglón 41 del formulario 2012) y se le aplicará el 1% por cada mes o fracción de mes de atraso, sin exceder la cifra menor entre:

1. El 10% de dicho patrimonio líquido; o
2. El doble del saldo a favor 2013 si lo hubiere (renglón 84 en el formulario 110 o renglón 48 en el formulario 140); o
3. La suma de 2.500 UVT, valuando dichas UVT con lo establecido en la fecha de presentar extemporáneamente la declaración (por ejemplo, durante el 2014 sería: 2.500 x $27.485 = $68.713.000).

d. Cuando no existen ni "Impuesto a cargo", ni "Ingresos brutos", ni "patrimonio líquido del año anterior (2012)": En este caso la sanción de extemporaneidad debe ser igual a la sanción mínima (artículo 639 E.T.), que durante el 2014 sería de $275.000 (10 UVT x $27.485).

Los porcentajes mencionados en los tres primeros casos anteriores, se duplicarán si se tiene que liquidar la sanción de extemporaneidad, por causa de que la DIAN actúe primero y lo emplace por no declarar (artículo 642 del E.T.).

Así que es mejor, si la declaración resulta extemporánea, presentarla antes de que llegue el emplazamiento de parte de la DIAN por no declarar.[2] Como se indica en el punto siguiente, la DIAN solo podría perseguir las declaraciones de renta y del CREE hasta dentro de los cinco años después de vencido el plazo para presentarla (o sea, hasta abril de 2019; ver artículo 715 y siguientes del E.T.).

Por no declarar (artículo 643 del E.T.)

La DIAN tiene cinco años, contados desde el vencimiento del plazo para declarar, para detectar que un contribuyente estuvo obligado a declarar y aún no lo ha hecho (artículo 715 y siguientes del E.T.).

Una vez que lo detecta le enviará emplazamientos para que presente la declaración extemporáneamente, liquidándose él mismo las sanciones del artículo 642. Si el contribuyente no responde y sigue como "omiso", es decir, no presenta voluntariamente sus declaraciones de renta o del CREE, entonces la DIAN le hará la liquidación oficial del impuesto o liquidación de "aforo" y la sanción por no declarar (artículo 643 del E.T.), la cual será el mayor valor entre:

a. El 20% de las consignaciones bancarias del año no declarado.

b. El 20% de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada.

10.3. Trámite de solicitud de devolución o compensación de los saldos a favor que se liquiden tanto en renta como en CREE

Los artículos 815 a 816 del E.T. y 850 a 865, en combinación con el Decreto 2277 de noviembre 6 de 2012 (modificado con el Decreto 2877 de diciembre 11 de 2013), contienen todas las pautas que rigen el proceso de solicitud de compensación y/o devolución de un saldo a favor en renta. En los artículos 7 a 14 del Decreto 2701 de noviembre de 2013 se dieron las instrucciones para tramitar la solicitud de devolución o compensación del saldo a favor que se origine en el CREE.

El trámite de dicha solicitud implica tener en cuenta lo que indica la Resolución DIAN 0151 de noviembre 20 de 2012, la cual fue modificada con la Resolución 0057 de febrero 20 de 2014, que si el solicitante tiene firma digital, el trámite, a partir de abril 1 de 2014, lo deberá realizar solamente de forma virtual elaborando una gran cantidad de formularios y formatos mencionados dentro de la Resolución. Al menos en el caso del saldo a favor del CREE que se quiera solicitar en devolución y/o compensación, el trámite sería menos dispendioso, pues no se tendría que detallar a muchos terceros que le hayan hecho retenciones del CREE al sujeto pasivo (retenciones que solo existieron entre mayo y agosto de 2013), y sería claro que el saldo a favor del CREE se originó principalmente por las propias autorretenciones que el solicitante se practicó durante el 2013.

Capítulo 11

Diligenciamiento, presentación y pago de los formularios 110 y 140

Importancia de tener el RUT actualizado antes de presentar las declaraciones.

Verificación de la necesidad de firma de contador o revisor en las declaraciones.

Obligación de presentar las declaraciones de forma virtual.

11.1. Tener el RUT actualizado tanto para la entidad como para su representante legal y contador o revisor fiscal

Antes de la presentación virtual de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio 2013, o de CREE 2013, de las entidades obligadas, se debe verificar primero que el RUT tenga actualizados sus datos, en especial los siguientes:

El(los) código(s) de actividad(es) económica(s) que desarrolla la empresa

Es importante recordar que en la primera página del RUT de los contribuyentes y usuarios aduaneros se tiene espacio para hacer figurar hasta 4 distintos códigos que identifiquen justamente las 4 actividades más importantes que llegue a desarrollar al mismo tiempo un contribuyente o usuario aduanero. En noviembre 21 de 2012 la DIAN expidió la nueva Resolución 0139 (que reemplazó a la 0432 de 2008) redefiniendo en un 99% los códigos de las actividades económicas. La necesidad de volver a reexpedir el catálogo con el listado de los códigos de actividades económicas radica en que el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), mediante Resolución 66 de enero de 2012 (publicada en el Diario oficial 48.508 de julio 31 de 2012), hizo una cuarta revisión y modificación del listado de los códigos CIIU (Clasificación Internacional Industrial Uniforme) aplicables en Colombia, y por ello todas las entidades públicas, incluida la DIAN, tienen que adaptar sus sistemas informativos a esta nueva clasificación. Por tanto, el contribuyente en efecto tiene que cumplir con mantener actualizados sus códigos de actividades económicas, lo cual debe hacer hasta antes de presentar su declaración de renta del año gravable 2013 si es que lo requiere. Una vez actualizado el RUT, el código que identifique la actividad operacional que más ingresos brutos le produjo en el año tendrá que ir informado en la casilla 24 de los formularios 110 y 140.

En todo caso, debe tenerse presente que si en una declaración tributaria se reporta un código de actividad económica principal que no sea el mismo que se tiene en el RUT o que no sea el que verdaderamente describe la actividad principal que desarrolló el contribuyente durante el periodo, ese tipo de error ya no se sanciona por cuanto así lo dispuso el artículo 43 de Ley 962 de julio de 2005 (ley antitrámites) y la Circular 118 de octubre de 2005 emitida por la DIAN. En estos casos solamente se haría un escrito a la DIAN para que dicha entidad efectúe el cambio interno, o la DIAN misma lo puede hacer de oficio.

Los datos del representante legal y del contador o revisor fiscal que le firmarán las declaraciones

Estos datos se deben actualizar, si es necesario, en las páginas 3 y 5 del RUT de la persona jurídica, respectivamente. Además, el representante legal y el contador o revisor, deben contar con su propio RUT y en la primera página del mismo deberá figurar la responsabilidad "22-Suscribir declaraciones de terceros". Esto último es especialmente importante ya que en la actualidad, a raíz de lo establecido en la Resolución 12761 de diciembre 9 de 2011, todas las declaraciones de las personas jurídicas son virtuales y por tanto su representante legal y su contador o revisor deben tener firmas digitales y la DIAN solo se las dará si ellos tienen al día estos requisitos. Por consiguiente, si la persona jurídica presenta su declaración en forma virtual, y antes de presentarla cambia al representante, contador o revisor, en este caso tendrá que pedirles un mecanismo digital a estos nuevos funcionarios (si aún no cuentan con él porque puede suceder que trabajen simultáneamente con otros clientes a los que sí le firman digitalmente y en ese caso ya no requerirían la firma digital, pues la misma es una sola para el individuo sin importar a cuántos clientes

le firme). Para solicitar dicho mecanismo digital hay que hacerlo por lo menos tres días hábiles antes de que se venza el plazo para declarar. Y si los nuevos representantes o contadores no tienen RUT, entonces en el trámite del mismo deberán cumplir con los requisitos que ahora quedaron establecidos en el Decreto 2460 de noviembre de 2013 (ya no se exige llevar copias de recibos de servicios públicos o predial que corresponda a la dirección que reportarán en su propio RUT).

Adicionar o eliminar la responsabilidad No. 13 para los que fueron nombrados y/o retirados de la lista de Grandes Contribuyentes en enero 30 de 2014

En la primera página del RUT, y en la casilla 53 de "Responsabilidades", es necesario hacer esta actualización, pues con la Resolución 0041 de enero 30 de 2014 se agregaron y/o retiraron de la lista de grandes contribuyentes a muchas personas jurídicas. En todo caso, el art. 7 de la misma resolución da a entender que esa actualización del RUT la hará automáticamente la DIAN. El contribuyente, por tanto, solo tiene que entrar al portal de la DIAN y consultar la versión más reciente de su RUT para verificarlo.

11.2. Quiénes presentan su declaración en papel y quiénes virtualmente

De acuerdo con lo indicado en el art. 579-2 del E.T. (teniendo en cuenta la modificación que hiciera el art. 136 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012), es el Director de la DIAN, con plena discreción, quien decide qué personas naturales o jurídicas quedan obligadas a presentar las declaraciones tributarias en forma virtual. Si estando obligados a presentarla virtualmente lo hacen en papel, esa declaración se da por no presentada (aunque tienen que pasar dos años para que la DIAN lo detecte y la dé por no presentada).

Téngase presente, además, que en el parágrafo del art. 7 del Decreto 1791 de mayo de 2007 se indican los casos en los que los obligados a declarar virtualmente lo podrán hacer en papel (por ejemplo, por tener que presentar extemporáneamente alguna declaración de la época en que todavía no estaban obligados, o tener que corregir las declaraciones que alcanzaron a presentar en papel). Además, y según las nuevas instrucciones para la casilla 26 (tipo de corrección de la declaración) del formulario 110 y casilla 25 del formulario 140, tal parece que hasta las declaraciones de corrección del art. 589 del E.T. se empezarán a hacer virtualmente a causa de que en enero de 2014 la DIAN empezó con la gratuidad de los formularios en papel lo cual ha llevado a que algunos hagan la trampa de solicitar un solo formulario gratuito en la DIAN y luego engaña a otras personas tratándoles de vender simples fotocopias a color del formulario.

Por tanto, de nada sirve que un contribuyente quisiera voluntariamente figurar entre los obligados a declarar virtualmente, pues la DIAN no recibe solicitudes de los que desean declarar virtualmente ya que, según se dijo anteriormente, es un acto de libre espontaneidad del Director de la DIAN (el art. 71 del Decreto Ley antitrámites 019 de enero de 2012 dice que esto empezaría a cambiar a partir de julio de 2012 y si alguien lo solicita la DIAN le podrá dar los mecanismos para que declare virtualmente). Sin embargo, si el contribuyente no ha sido señalado por la DIAN en sus distintas resoluciones como un "obligado a declarar virtualmente", pero su representante legal y el contador o revisor fiscal son personas que ya tienen firma digital por estar trabajando simultáneamente en otras entidades, en tal caso puede aprovecharse de esa circunstancia y presentar voluntariamente en forma virtual su declaración de renta. Recuérdese que el mecanismo de firma digital se da al individuo que firma las declaraciones y por tanto usa la misma firma digital para cualquier cliente al que le esté prestando sus servicios.

En consecuencia, y a raíz de lo dispuesto en la Resolución 12761 de diciembre 9 de 2011 (modificada con la 0019 de febrero 28 de 2012), todas las personas jurídicas a las que les aplique aunque sea uno solo de los 14 criterios mencionados en el art. 1 de dicha resolución, quedan obligadas a presentar sus declaraciones en forma virtual. Y entre esos 14 criterios figura, por ejemplo, lo indicado en el numeral 12 según el cual el solo hecho de que la persona jurídica esté obligada a presentar declaraciones de retención en la fuente es algo que la convierte en declarante virtual. Por ello la conclusión lógica es que hoy día todas las personas jurídicas, desde que nacen jurídicamente, tienen justamente la obligación de presentar sus declaraciones en forma virtual (incluyendo la declaración de renta y la del CREE), pues son siempre agentes de retención y están siempre obligadas a presentar declaraciones de retención (ver la Resolución 0049 de febrero 5 de 2014 con la cual se expidió el formulario 140 para declaraciones del CREE año gravable 2013, y la Resolución 0060 de febrero 20 de 2014 con la cual se expidió el formulario 110 para la declaración de renta o de ingresos y patrimonio año gravable 2013, normas que recalcan que estas declaraciones siempre se deberán presentar virtualmente).

Los distintos criterios que figuran en el art. 1 de la Resolución 12761 y que convierten a una persona jurídica o natural en obligados a declarar virtualmente son:

1. Los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y demás declarantes, calificados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como Grandes Contribuyentes,

2. Las entidades no contribuyentes señaladas en los artículos 23-1 y 23-2 del E.T.,

3. Los usuarios aduaneros clasificados con alguna de las siguientes calidades, a excepción de las personas naturales inscritas en el Registro Único Tributario como importadoras:

    a. Aeropuerto de servicio público o privado
    b. Agencias de Aduanas
    c Agente de carga internacional
    d. Agente marítimo
    e. Almacén General de Depósito
    f. Comercializadora Internacional (C.I.)
    g. Depósito público o privado habilitado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con carácter permanente
    h. Exportador
    i. Importador
    j. Intermediario de tráfico postal y envíos urgentes
    k. Operador de transporte multimodal
    l. Operador Económico Autorizado
    m. Titular de puertos y muelles de servicio público o privado
    n. Transportador Aéreo, Marítimo o Terrestre de los Regímenes de Importación y/o Exportación
    ñ. Transportista nacional operaciones de tránsito aduanero
    o. Usuarios de zonas francas permanentes y permanentes especiales
    p. Usuario aduanero permanente
    q. Usuario altamente exportador
    r. Usuarios de programas especiales de exportación PEX
    s. Usuarios sistemas especiales importación exportación, y
    t. Los demás usuarios aduaneros que para actuar requieran autorización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

4. Los Notarios,

5. Los Consorcios y Uniones Temporales,

6. Los intermediarios del mercado cambiario, los concesionarios de servicios de correos que presten servicios financieros de correos y los titulares de cuentas corrientes de compensación que deban presentar la información cambiaria y de endeudamiento externo a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN,

7. Los obligados a facturar que opten por expedir factura electrónica,

8. Los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN que deban cumplir con el deber de declarar,

9. Los autorizados y concesionados para operar los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas a nivel nacional,

10. Los solicitantes para operar juegos promociónales y rifas que tengan la calidad de juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional,

11. Los obligados a suministrar información exógena de acuerdo con las resoluciones proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,

12. Las personas jurídicas obligadas a presentar la declaración de retención en la fuente,

13. Los obligados a presentar declaraciones informativas, individual y consolidada de precios de transferencia,

14. Los representantes, revisores fiscales y contadores de los obligados a presentar las declaraciones de manera virtual señalados en los numerales anteriores.[1]

Para poder usar tales SIE y presentar las declaraciones de forma virtual se requiere estar conectado a Internet desde un computador que reúna unos mínimos requisitos tecnológicos[2] que son publicados por la DIAN en un enlace de su portal de internet. De esos requisitos, los más importantes son:

a. Tener una memoria RAM de 1024 MB (recomendada: 2048 MB o superior).

b. Procesador 2 Ghz (recomendado: multinucleo).

c. Resolución del monitor: Configuración mínima: 1024 x 768.

d. Sistema operativo: Windows XP SP2, Windows Vista o Windows 7. Tener el computador con las actualizaciones del sistema operativo al día (Windows update). También se puede hacer desde equipos con sistema operativo Mac OS X.

e. Software adicional: Acrobat Reader 8.0 ó o Superior, Flash 11.2 o superior y se recomienda máquina virtual JAVA 1.6.0 o superior.

f. Navegadores: IExplorer (versiones 7,8 y 9), Firefox (versiones 6.0, 7.0, 8.0, 9.0, 10, 11 y 12). Configuración del lenguaje: para Firefox es "Español/Colombia [es-co]"; para IExplorer es "Español(colombia)[es-co]" (para todos los navegadores se debe dejar como primera opción de lenguaje). Configurarlos con ventanas emergentes permitidas al dominio dian.gov.co.

1. Véase http://www.dian.gov.co/descargas/DianVirtual/Documentos/Requerimientos_tecnologicos.pdf

2. Cuando se entra al portal de la DIAN, el propio portal es capaz de verificar si el equipo desde donde se está trabajando cumple esos requisitos; para ello hay que usar la opción "verificación de requisitos" en el menú de los SIE.

g. Impresora para imprimir los formularios: Se recomienda una impresora láser con resolución mínima de 600 x 600 dpi; de ninguna manera se debe utilizar una impresora de matriz de puntos. Para la impresión de los formularios utilice papel de 75 gramos (papel de fotocopia).

h. Contar con una conexión de banda ancha con un mínimo de 2000 Kbps. Las personas jurídicas que presentan información a través del servicio de Presentación de Información por Envío de Archivos (información exógena), deben disponer de una conexión preferiblemente dedicada, con un ancho de banda entre 4 Megas (Mbps) y 10 Megas (Mbps), dependiendo del volumen de tráfico y de la cantidad de equipos que se conecten a internet. Al respecto, la DIAN ha firmado convenios con varias empresas del sector de telecomunicaciones, con el propósito de establecer Extranets y ofrecer mejores opciones de conexión a sus servicios; las empresas con las cuales se tiene convenio son: ETB, TELME y LEVEL 3.

i. Si las personas que firman las declaraciones no están en su equipo de cómputo acostumbrado (quizás porque estén de viaje en otra ciudad), entonces tendrían que contar también con una memoria USB para portar allí su archivo con la firma digital. Es conveniente tener varias copias del archivo del mecanismo digital, el cual es un archivo con extensión .epf; extensión que siempre debe quedar puesta en letras minúsculas; de esa forma, si se llegan a perder esos archivos, no habría traumatismos de última hora.

11.3. Sitios para el pago del impuesto

Si las declaraciones de renta y de CREE se presentan en el portal de la DIAN, pero el contribuyente decide que el pago de lo que en ella se haya liquidado no lo hará en esa forma, pues es algo opcional (ver el parágrafo 3 del artículo 5 y el artículo 6, ambos del Decreto 1791 de mayo 23 de 2007 y la Resolución DIAN 15734 de diciembre 20 de 2007), en ese caso es importante mencionar que de acuerdo con el art. 2 del Decreto 2972 de diciembre de 2013, los pagos se podrán hacer en cualquier banco del país (no solo en los ubicados dentro de la jurisdicción de la administración a la que pertenece el declarante), usando para ello un recibo oficial de pago en bancos 490 diseñado en la Resolución 0049 de febrero 5 de 2014 y en el cual se indica que se usará el concepto "04" si lo que se cancelará es el "impuesto de renta y complementarios" y el concepto "23" si lo que se cancelará es el "Impuesto sobre la Renta para la Equidad"[3].

11.4. Liquidación de las cuotas del impuesto a pagar en renta por parte de los Grandes Contribuyentes

Todas las personas jurídicas que a enero 30 de 2014 tuvieran la condición de "Grandes Contribuyentes" (ver Resolución 0041 de dicha fecha), y que presenten declaración de renta y complementarios, están obligadas a efectuar el primer pago de su declaración de renta 2013 (formulario 110) en el mes de febrero de 2014, es decir, en una fecha en la que todavía no se ha presentado la declaración (ver artículo 11 del Decreto 2972 de diciembre de 2013 modificado con art. 1 Decreto 214 de febrero 10 de 2014), ya que las declaraciones como tal, solo se pueden empezar a presentar desde marzo 1 de 2014 en adelante. Además, si los Grandes Contribuyentes también tienen que presentar declaración del CREE (formulario 140), en este caso los arts. 19 a 21 del Decreto 2972 de diciembre de 2013 no les exigieron hacer un primer pago en febrero, sino que todo el valor a pagar de su formulario 140 lo pagarán solamente en dos cuotas, la primera de las cuales se vencerá en abril de 2014 con la presentación de la declaración y la otra en junio de 2014.

3. Dentro del material complementario al que usted tiene acceso en la zona de descargas del portal actualicese.com se puede consultar la cartilla instructiva de la DIAN para quienes deseen hacer sus pagos de forma virtual

Ahora bien, ese pago que se les pide hacer en febrero de 2014 para efectos del impuesto de renta solamente (formulario 110) no se debe realizar si la declaración de renta 2013 va a arrojar saldo a favor, pues en el inciso tercero del art. 11 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013 se lee:

"Estos contribuyentes deberán cancelar el valor total a pagar en tres (3) cuotas..."

(Subrayado fuera del texto).

En consecuencia, todas estas empresas deben, antes de febrero de 2014, estar muy seguras de que su declaración 2013 sí arrojará saldo a pagar (renglón 83) en lugar de saldo a favor (renglón 84). Y esta vez incluso el ultimo inciso del art. 11 del Decreto 2972 menciona lo siguiente:

"No obstante, cuando al momento del pago de la primera cuota ya se haya elaborado la declaración y se tenga por cierto que por el año gravable 2013 arroja saldo a favor, podrá el contribuyente no efectuar el pago de la primera cuota aquí señalada, siendo de su entera responsabilidad si posteriormente al momento de la presentación se genera un saldo a pagar."

(Subrayado fuera del texto).

Por otro lado, para aquellas que sí determinarán saldo a pagar en sus declaraciones de renta 2013 (formulario 110), se pueden presentar los siguientes casos en cuanto a determinar qué valor cancelarían en febrero de 2014:

		En la Declaración 2013	En la Declaración 2012	Comentario
Caso 1	Saldo a pagar	$100.000.000	$50.000.000	Para definir cuánto se debe pagar en febrero de 2014, la norma del parágrafo 1 del art. 11 del Decreto 2972 de diciembre 20 de 2013 menciona que dicho pago "no puede ser inferior al 20% del saldo a pagar del año 2012". Por tanto, si se quiere, se puede pagar el valor de $100.000.000 x 20% = $20.000.000, o de lo contrario, pagar solo $50.000.000 x 20% = $10.000.000. 5Una vez que se presente la declaración 2013 en abril de 2014, a los $10.000.000 (o al dato exacto que ya se declare en tal fecha), se le restará lo que se decidió pagar en febrero de 2014, y el saldo que se forma es el que se cubre en dos cuotas restantes (50% y 50%)
Caso 2	Saldo a pagar	$10.000.000	$200.000.000	Siguiendo el curso de lo comentado en el caso 1, el valor a pagar en febrero de 2014, para este caso 2, debe ser: $200.000.000 x 20% = $40.000.000. Sin embargo, si la declaración 2013 solo da un saldo a pagar total de $10.000.000 ¿qué pasa en abril de 2014 con los $30 millones que se pagaron de más desde febrero de 2014? Sencillamente habrá que tramitar una solicitud de devolución del pago de lo no debido. Quienes no hagan los dos pasos (pagar en Feb. y solicitar devolución en abril), sino que deciden pagar solo los $10.000.000 en Abr. de 2014, la DIAN les cobrará interés de mora sobre los $40 millones dejados de pagar desde Feb. /2014 en adelante (ver Concepto 16933 Mar. 19/2002). Claro está, la solución práctica para este caso sería que no se esperen hasta abril de 2014 para presentar la declaración sino que se pudiera presentar con pago total antes de la fecha en que se pide pagar la "primera cuota". Pero ya comentamos que según lo indicado en el art. 11 del Decreto 2972, las declaraciones 2013 solo se pueden presentar válidamente a partir del 1 de marzo de 2014, mientras que la primera cuota se pide que sea pagada en febrero de 2014.
Caso 3	Saldo a pagar	$50.000.000	$200.000.000	Tal como ya se dijo en el caso 2, el pago de febrero de 2014 debe ser $200.000.000 x 20% = $40.000.000. Por tanto en abril de 2014, a los $50.000.000 se le restarán los $40.000.000 pagados en febrero y el saldo se paga en dos cuotas (50% y 50%).
Caso 4	Saldo a pagar	$100.000.000	0	
	Saldo a favor	0	$40.000.000	En este caso, como el año 2012 arrojaba saldo a favor, se diría que no hay que pagar ningún valor en febrero de 2014. Sin embargo, como la declaración 2013 sí arrojará saldo a pagar, y la norma exige que debe existir un pago en febrero de 2014, en ese caso, si se quiere se puede pagar un valor de $100.000.000 x 20% = $20.000.000, o si no, se pagaría un valor cualquiera (aunque sea mil pesos) para así cumplir con hacer el pago de la "primera cuota" en febrero de 2014.
Caso 5	Saldo a pagar	$100.000.000	0	
	Saldo a Favor	0	0	En este caso se procede igual a lo comentado en el caso 4.

11.5. Declaraciones con valor a pagar inferior a 41 UVT

Las personas jurídicas pueden tener 2 ó 3 cuotas para cancelar el "saldo a pagar" de su declaración de renta, dependiendo de si es "Gran Contribuyente" o si no lo es (ver artículos 11 y 12 del Decreto 2634 de 2012). Y tendrán solo dos cuotas de plazo para cancelar el saldo a pagar de su declaración del CREE (ver arts. 19 a 21 del Decreto 2972 de diciembre de 2013). Pero si estos saldos a pagar (renglón 83 en el formulario 110 y 47 en el formulario 140) llegan a ser inferior a 41 UVT (41 x $27.485 = $1.127.000), en este caso todo el valor a pagar se le vence en la fecha en que se vencería la presentación de su declaración (es decir, no lo dejan pagar por cuotas). Si no lo paga todo en una sola cuota (el día del vencimiento para presentar la declaración), entonces tendrá que liquidar intereses de mora sobre el valor no cancelado en esa fecha (ver art. 49, Decreto 2972 de 2013).

Lo anterior, en todo caso, no implica que esa declaración del formulario 110 con saldo a pagar inferior a 41 UVT se deba presentar con pago (ver el Concepto DIAN 75762 de septiembre de 2006). Lo único que se le advierte al contribuyente es que desde ese día empezarán a correr los intereses de mora. Y es que si la declaración sí arrojase valores a pagar por encima de 41 UVT, en ese caso le dejan pagar en dos o tres cuotas y cada cuota tiene su vencimiento (cuando se venza cada cuota le empezará a correr el interés de mora en forma independiente). Pero a las que tengan un valor a pagar inferior a 41 UVT, todo se le empieza a vencer desde el día de la fecha para la presentación.

En cambio, en el caso de la declaración del formulario 140 sí es forzoso que los pagos se hagan a más tardar en las fechas en que se le vencen las respectivas cuotas, pues si estas dos cuotas no se pagan oportunamente, la declaración del formulario 140 se daría por no presentada (ver art. 27 de la Ley 1607 y el art. 20 del Decreto 2972 de diciembre de 2013).

11.6. Firmas de revisor fiscal o contador público

Según los artículos 596 y 599 del E.T., y hasta el art. 26 de la Ley 1607, la declaración de renta o de ingresos y patrimonio 2013 y la declaración del CREE del 2013 deberán ser firmadas por revisor fiscal si:

a. Se trata de una sociedad por acciones, excepto si es una SAS que no estaba obligada a nombrarlo;

b. Se trata de una sociedad sucursal de sociedad extranjera; ó

c. Se trata de una sociedad comercial que a diciembre del año anterior (año 2012) tenía activos brutos contables iguales o superiores a 5.000 salarios mínimos (5.000 x $566.700 = $2.833.500.000) o ingresos brutos contables iguales o superiores a 3.000 salarios mínimos (3.000 x $566.700 = $1.700.100.000; ver parágrafo 2 del art. 13 de la Ley 43 de 1990). En este último caso, todas las declaraciones presentadas a lo largo del 2013 (retenciones en la fuente, IVA, etc.) debieron llevar firma de revisor fiscal y por tanto también tendrá que firmar la declaración de renta o de ingresos y patrimonio año gravable 2013. En consecuencia, si al revisor fiscal solo lo nombran por primera vez en la empresa a comienzos del año 2014 por razón de que la empresa solo excedió por primera vez en diciembre de 2013 los topes de que trata el parágrafo 2 del art. 13 de la Ley 43 de 1990, el revisor fiscal no tiene que firmar la declaración de renta del 2013 y solo firmaría las declaraciones que sean de periodos del 2014 (ver Concepto DIAN 72754 de octubre de 2005).

De otra parte, para la firma como Contador en la declaración de renta o de ingresos y patrimonio 2013 y en la declaración del CREE 2013, se requiere que el contribuyente no esté obligado a tener un revisor fiscal, que esté obligado a llevar libros de contabilidad y que al cierre del 2013 posea un patrimonio bruto (activos brutos fiscales) o ingresos brutos fiscales superiores a 100.000 UVT (100.000 x $26.841 = $2.684.100.000; ver art. 596 y 599 del E.T.). Además, es claro que la instrucción que se imprimió al respaldo del formulario 140 sobre este tema es equivocada, pues indica que habría que fijarse en si las 100.000 UVT se excedieron en el 2012, pero lo correcto es fijarse en el mismo 2013, tal como lo indica correctamente las instrucciones del formulario 110.

De igual forma, si alguna persona jurídica no está obligada a tener revisor fiscal (pues ninguna norma vigente se lo exige), y voluntariamente durante el 2013 tuvo nombrado un revisor fiscal (caso, por ejemplo, de una entidad sin ánimo de lucro), en tal caso el revisor fiscal no estaría obligado a firmar la declaración de renta o de ingresos y patrimonio 2013 (si la firma sería en forma voluntaria, ver el Concepto DIAN 21887 de abril de 2005). Sin embargo, como dicha persona jurídica sí está obligada a llevar contabilidad, en este caso deberá estudiar si por lo menos le corresponde tener en su declaración la firma obligatoria de un contador público.

Por otro lado, se debe recordar que la firma como revisor fiscal o como contador se puede hacer con "salvedades" (ver art. 597 del E.T.). Esto es importante, por cuanto a los revisores fiscales les podría recaer la sanción del art. 658-1 del E.T., modificada con el art. 26 de la Ley 863 de 2003, la cual establece lo siguiente:

*"**Artículo 658-1. Sanción a Administradores y Representantes Legales.** <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada.*

La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

Esta sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Para estos efectos las dependencias competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente al representante legal o revisor fiscal implicado."

Adicional a lo anterior, los revisores fiscales hacen bien igualmente en tener en cuenta lo que dispuso el art. 7 de la Ley 1474 de julio de 2011 (Estatuto Anticorrupción), norma que fue declarada exequible con la Sentencia de la Corte Constitucional C-200 de marzo 14 de 2012, y con la cual se agregó el numeral 5 al art. 26 de la Ley 43 de 1990 estableciendo lo siguiente:

Ley 43 de 1990.

*"**Art. 26. De la cancelación.** Son causales de cancelación de la inscripción de un contador público las siguientes:*

1...
2...
3...
4...

5. Cuando se actué en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción. En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional."

(Subrayados fuera del texto).

11.7. Plazos para presentación y pago de las declaraciones de renta y CREE del año gravable 2013

A continuación se reproduce el texto de los artículos 11 a 13 y 15 a 21 del Decreto 2972 de diciembre de 2013 en los cuales quedaron definidos los plazos para presentación y pago de las declaraciones de renta y CREE por el año gravable 2013.

Artículo 11. Grandes contribuyentes. Declaración de renta y complementarios. *<Artículo modificado por el Art 1 del Decreto 214 de 10-02-2014> Por el año gravable 2013 deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios en el formulario prescrito por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, las personas jurídicas o asimiladas, las entidades sin ánimo de lucro con régimen especial y demás entidades que a 31 de enero de 2014 hayan sido calificadas como "Grandes Contribuyentes" por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 562 del Estatuto Tributario.*

El plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, se inicia el 1° de marzo del año 2014 y vence entre el 8 y el 24 de abril del mismo año, atendiendo el último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario - RUT, sin tener en cuenta el dígito de verificación, así:

Estos contribuyentes deberán cancelar el valor total del impuesto a pagar y el anticipo en tres (3) cuotas a más tardar en las siguientes fechas:

Pago primera cuota

Si el último dígito es	Hasta el día
1	11 de febrero de 2014
2	12 de febrero de 2014
3	13 de febrero de 2014
4	14 de febrero de 2014
5	17 de febrero de 2014
6	18 de febrero de 2014
7	19 de febrero de 2014
8	20 de febrero de 2014
9	21 de febrero de 2014
0	24 de febrero de 2014

Declaración y pago segunda cuota

Si el último dígito es	Hasta el día
1	8 de abril de 2014
2	9 de abril de 2014
3	10 de abril de 2014
4	11 de abril de 2014
5	14 de abril de 2014

6	15 de abril de 2014
7	21 de abril de 2014
8	22 de abril de 2014
9	23 de abril de 2014
0	24 de abril de 2014

Pago tercera cuota

Si el último dígito es	Hasta el día
1	10 de junio de 2014
2	11 de junio de 2014
3	12 de junio de 2014
4	13 de junio de 2014
5	16 de junio de 2014
6	17 de junio de 2014
7	18 de junio de 2014
8	19 de junio de 2014
9	20 de junio de 2014
0	24 de junio de 2014

Parágrafo. *El valor de la primera cuota no podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable 2012. Una vez liquidado el impuesto y el anticipo definitivo en la respectiva declaración, del valor a pagar, se restará lo pagado en la primera cuota y el saldo se cancelará de la siguiente manera, de acuerdo con la cuota de pago así:*

Declaración y pago
Segunda cuota 50%
Pago tercera cuota 50%

No obstante, cuando al momento del pago de la primera cuota ya se haya elaborado la declaración y se tenga por cierto que por el año gravable 2013 arroja saldo a favor, podrá el contribuyente no efectuar el pago de la primera cuota aquí señalada, siendo de su entera responsabilidad si posteriormente al momento de la presentación se genera un saldo a pagar.

Artículo 12. Personas jurídicas y demás contribuyentes. Declaración de renta y complementarios. *Por el año gravable 2013 deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios en el formulario prescrito por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), las demás personas jurídicas, sociedades y asimiladas, los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, diferentes a los calificados como "Grandes Contribuyentes".*

Los plazos para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y para cancelar en dos cuotas iguales el valor a pagar por concepto del impuesto de renta y el anticipo, se inician el 1° de marzo del año 2014 y vencen en las fechas del mismo año que se indican a continuación, atendiendo el último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario (RUT), sin tener en cuenta el dígito de verificación, así:

Declaración y pago primera cuota

Si el último dígito es	Hasta el día
1	8 de abril de 2014
2	9 de abril de 2014
3	10 de abril de 2014

4	*11 de abril de 2014*
5	*14 de abril de 2014*
6	*15 de abril de 2014*
7	*21 de abril de 2014*
8	*22 de abril de 2014*
9	*23 de abril de 2014*
0	*24 de abril de 2014*

Pago segunda cuota

Si el último dígito es	*Hasta el día*
1	*10 de junio de 2014*
2	*11 de junio de 2014*
3	*12 de junio de 2014*
4	*13 de junio de 2014*
5	*16 de junio de 2014*
6	*17 de junio de 2014*
7	*18 de junio de 2014*
8	*19 de junio de 2014*
9	*20 de junio de 2014*
0	*24 de junio de 2014*

Parágrafo. *Las sucursales y demás establecimientos permanentes de sociedades y entidades extranjeras y de personas naturales no residentes en el país, que presten en forma regular el servicio de transporte aéreo, marítimo, terrestre o fluvial entre lugares colombianos y extranjeros, pueden presentar la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2013 y cancelar en una sola cuota el impuesto a cargo y el anticipo hasta el 17 de octubre de 2014, cualquiera sea el último dígito del NIT del declarante que conste en el certificado del Registro Único Tributario (sin tener en cuenta dígito de verificación).*

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de lo previsto en los tratados internacionales que haya suscrito Colombia y se encuentren en vigor.

Artículo 13. Entidades del sector cooperativo. *Las entidades del sector cooperativo del régimen tributario especial deberán presentar y pagar la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por el año gravable 2013, dentro de los plazos señalados para las personas jurídicas en el artículo 12 del presente decreto, de acuerdo con el último dígito del NIT que conste en el certificado del Registro Único Tributario, sin tener en cuenta el dígito de verificación.*

Las entidades cooperativas de integración del régimen tributario especial, podrán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2013, hasta el día 26 de mayo del año 2014.

Artículo 15. Plazo especial para presentar la declaración de instituciones financieras intervenidas. *Las instituciones financieras que hubieren sido intervenidas de conformidad con el Decreto 2920 de 1982 o normas posteriores, podrán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente a los años gravables 1987 y siguientes, en el formulario prescrito por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para los grandes contribuyentes y demás personas jurídicas por el año gravable 2013 y cancelar el impuesto a cargo determinado, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se aprueben de manera definitiva los respectivos estados financieros correspondientes al segundo semestre del año gravable objeto de aprobación, de acuerdo con lo establecido en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.*

Parágrafo. *Lo dispuesto en este artículo también se aplicará a las entidades promotoras de salud intervenidas.*

Artículo 16. Declaración de ingresos y patrimonio. *Las entidades calificadas como Grandes Contribuyentes obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio, deberán utilizar el formulario prescrito por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y presentarla dentro del plazo previsto en el artículo 11 del presente decreto.*

Las demás entidades deberán utilizar el formulario que prescriba la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y presentarla dentro de los plazos previstos en el artículo 12 del presente decreto.

En ambos casos se omitirá el diligenciamiento de los datos relativos a la liquidación del impuesto y el anticipo.

Artículo 17. Declaración por fracción de año. *Las declaraciones tributarias de las personas jurídicas y asimiladas a estas, así como de las sucesiones que se liquidaron durante el año gravable 2013 o se liquiden durante el año gravable 2014, podrán presentarse a partir del día siguiente a su liquidación y a más tardar en las fechas de vencimiento indicadas para el grupo de contribuyentes o declarantes del año gravable correspondiente al cual pertenecerían de no haberse liquidado. Para este efecto se habilitará el último formulario vigente prescrito por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).*

Para efectos de la liquidación de la hijuela de gastos, las sucesiones ilíquidas presentarán proyectos de las declaraciones tributarias ante la Notaría o el juzgado del conocimiento, sin perjuicio de la presentación de las mismas que debe hacerse de conformidad con el inciso anterior.

Artículo 18. Declaración por cambio de titular de la inversión extranjera. *El titular de la inversión extranjera que realice la transacción o venta de su inversión, deberá presentar declaración de renta y complementarios, con la liquidación y pago del impuesto que se genere por la respectiva operación, en los bancos y demás entidades autorizadas, ubicados en el territorio nacional y podrá realizarlo a través del apoderado, agente o representante en Colombia del inversionista, según el caso, utilizando el formulario señalado para la vigencia gravable inmediatamente anterior o el que se autorice para el efecto, dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción o venta.*

La presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por cada operación será obligatoria, aún en el evento en que no se genere impuesto a cargo por la respectiva transacción.

Parágrafo. *La transferencia de valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE), calificada como inversión de portafolio por el artículo 3° del Decreto 2080 de 2000, no requiere la presentación de la declaración señalada en este artículo, salvo que se configure lo previsto en el inciso 2° del artículo 36-1 del Estatuto Tributario, es decir, que la enajenación de las acciones supere el diez por ciento (10%) de las acciones en circulación de la respectiva sociedad, durante un mismo año gravable, caso en el cual, el inversionista estará obligado a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, por las utilidades provenientes de dicha enajenación.*

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE)

Artículo 19. Contribuyentes obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE). *Están obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) por el año gravable 2013, los contribuyentes sometidos a dicho impuesto:*

1. *Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.*
2. *Las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.*

Artículo 20. Declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE). *Por el año gravable 2013 deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), los sujetos pasivos del impuesto, señalados en el artículo anterior, para lo cual deberán utilizar el formulario prescrito por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y presentarla dentro de los plazos previstos en el artículo siguiente.*

Parágrafo. *Se entenderán como no presentadas las declaraciones, que se presenten sin pago total dentro del plazo para declarar. Las declaraciones que se hayan presentado sin pago total antes del vencimiento para declarar, producirán efectos legales, siempre y cuando el pago del impuesto se efectúe o se haya efectuado dentro del plazo fijado para ello en el ordenamiento jurídico.*

Artículo 21. Plazos. *<Artículo modificado por el Art 3 del Decreto 214 de 10-02-2014> Los plazos para presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad, CREE y para cancelar en dos (2) cuotas iguales el valor por concepto de este impuesto, vence en las fechas que se indican a continuación, atendiendo el último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario RUT, sin tener en cuenta el dígito de verificación, así:*

Declaración y pago primera cuota

Si el último dígito es	Hasta el día
1	8 de abril de 2014
2	9 de abril de 2014
3	10 de abril de 2014
4	11 de abril de 2014
5	14 de abril de 2014
6	15 de abril de 2014
7	21 de abril de 2014
8	22 de abril de 2014
9	23 de abril de 2014
0	24 de abril de 2014

Pago segunda cuota

Si el último dígito es	Hasta el día
1	10 de junio de 2014
2	11 de junio de 2014
3	12 de junio de 2014
4	13 de junio de 2014
5	16 de junio de 2014
6	17 de junio de 2014
7	18 de junio de 2014
8	19 de junio de 2014
9	20 de junio de 2014
0	24 de junio de 2014

Parágrafo 1. *Las sucursales y demás establecimientos permanentes de sociedades y entidades extranjeras, que presten en forma regular el servicio de transporte aéreo, marítimo, terrestre o fluvial entre lugares colombianos y extranjeros, pueden presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad, CREE por el año gravable 2013 y cancelar en una sola cuota el impuesto a cargo hasta el 17 de octubre de 2014, cualquiera sea el último dígito del NIT del declarante que conste en el certificado del Registro Único Tributario (sin tener en cuenta dígito de verificación).*

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de lo previsto en los tratados internacionales que se encuentren en vigor.

Parágrafo 2. *En los casos de constitución de una persona jurídica durante el ejercicio, el período gravable empieza desde la fecha del registro del acto de constitución en la correspondiente cámara de comercio. En los casos de liquidación, el año gravable concluye en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado, o en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad; cuando no estén sometidas a vigilancia del Estado."*

11.8. Formas de pago de las declaraciones de renta y CREE

A continuación se reproduce el texto de los artículos 47 y 48 del Decreto 2972 de diciembre de 2013 en los cuales se indican las formas en que se puede hacer el pago de las declaraciones tributarias (incluida la declaración de renta 2013) a lo largo del año 2014:

*"**Artículo 47. Forma de pago de las obligaciones.** Las Entidades Financieras autorizadas para recaudar recibirán el pago de los impuestos, retenciones, anticipos, tributos aduaneros, sanciones e intereses en materia tributaria, aduanera y cambiaria, en efectivo, tarjetas débito, tarjeta de crédito o mediante cheque de gerencia o cheque girado sobre la misma plaza de la oficina que lo recibe y únicamente a la orden de la entidad financiera receptora, cuando sea del caso, o cualquier otro medio de pago como transferencias electrónicas o abonos en cuenta, bajo su responsabilidad, a través de canales presenciales y/o electrónicos.*

El pago de los impuestos y de la retención en la fuente por la enajenación de activos fijos, se podrá realizar en efectivo, mediante cheque librado por un establecimiento de crédito sometido al control y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, o cualquier otro medio de pago.

Parágrafo. *Las entidades financieras autorizadas para recaudar, los notarios y las oficinas de tránsito, bajo su responsabilidad, podrán recibir cheques librados en forma distinta a la señalada o habilitar cualquier procedimiento que facilite el pago. En estos casos, las entidades mencionadas deberán responder por el valor del recaudo, como si este se hubiera pagado en efectivo.*

Artículo 48. Pago mediante documentos especiales. *Cuando una norma legal faculte al contribuyente a utilizar títulos, bonos, certificados o documentos similares para el pago de impuestos nacionales, la cancelación se efectuará en la entidad que tenga a su cargo la expedición, administración y redención de los títulos, bonos, certificados o documentos según el caso, de acuerdo con la resolución que expida el Director de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).*

Tratándose de los Bonos de Financiamiento presupuestal o especial que se utilicen para el pago de los impuestos nacionales, la cancelación deberá efectuarse en los bancos autorizados para su emisión y redención. La cancelación con Bonos: Agrarios señalados en la Ley 160 de 1994, deberá efectuarse por los tenedores legítimos en las oficinas de las entidades bancarias u otras entidades financieras autorizadas para su expedición, administración y redención.

Cuando se cancelen con Títulos de Descuento Tributario (TDT), tributos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) con excepción del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, deberán cumplirse los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional mediante reglamento.

Para efectos del presente artículo, deberá diligenciarse el recibo oficial de pago en bancos. En estos eventos el formulario de la declaración tributaria podrá presentarse ante cualquiera de los bancos autorizados".

Capítulo 12

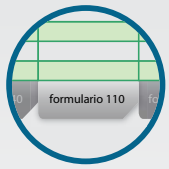
Diligenciamiento de Formularios 110 Y 140 con anexos y Formato 1732 por el Año Gravable 2013 para una Sociedad Comercial

A continuación se presenta un ejercicio ilustrativo sobre la forma en que quedarían elaborados los formularios 110 y 140 con sus anexos explicativos y el formato 1732 para la declaración de renta año gravable 2013 de una sociedad comercial que tributa con la tarifa del 25% y que no está acogida a los beneficios de la Ley 1429 de 2010.

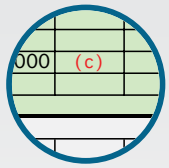
Liquidador "Formularios 110 y 140 para declaraciones 2013 con anexos y formato 1732". Instrucciones de utilización

A continuación se presenta un ejercicio ilustrativo sobre la forma en que quedarían elaborados los formularios 110 y 140 con sus anexos explicativos y el formato 1732 para la declaración de renta año gravable 2013 de una sociedad comercial que tributa con la tarifa del 25% y que no está acogida a los beneficios de la Ley 1429 de 2010.

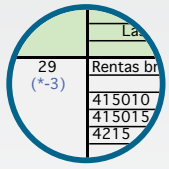
Iconografía del liquidador



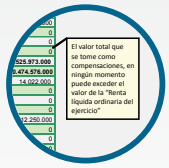
Hojas



Notas sobre los ajustes para llegar a saldos fiscales y/o contables



Comentarios a ciertas partidas de la depuración



Comentarios flotantes

Enlace de descarga de liquidadores "Formularios 110 y 140 para declaraciones 2013 con anexos y formato 1732"

Metodología

La herramienta en excel alojada en *http://actualice.se/8e4n* denominada "formularios 110 y 140 para declaraciones 2013 con anexos y formato 1732", contiene un total de 26 hojas de trabajo. Este liquidador es una ayuda eficaz para entender de donde provienen los datos registrados a continuación en cada uno de los formularios y formatos.

Enseguida explicamos la forma de utilizarla por quienes la quieran emplear como plantilla en sus casos particulares. Debe tener presente que las hojas de trabajo que componen el archivo son flexibles para que cada quien les efectúe los ajustes que considere pertinentes.

Debe advertirse que quien utilice este archivo como una plantilla ha de tener precaución con las fórmulas para no alterarlas y tener en cuenta todas las notas y comentarios de la parte final de cada hoja, y los comentarios flotantes insertados en algunas de las celdas.

Descripción

Al utilizar la herramienta en excel, hay que tener en cuenta las siguientes descripciones y recomendaciones de cada una de las hojas contenidas en ella:

FORMULARIO 110

En esta hoja de trabajo está contenida la información de los renglones 1 a 84 del formulario 110.

La información de estos renglones se obtiene en forma automática si primero se diligencia la información de la hoja "Detalle renglones del 110".

Detalle renglones 110

En esta hoja, según los renglones del formulario 110, se introdujeron los códigos de las cuentas del PUC de comerciantes y sus nombres con las cuales se alimentaría la información de los renglones del formulario 110 (quienes usen cualquiera de los otros 18 PUC existentes en Colombia, tendrían que hacer sus ajustes respectivos en este punto).

Al mismo tiempo, para poder diligenciar en forma automática la información de las hojas 2 hasta 12 del formato 1732, en esta hoja se hicieron todas las inserciones de subcuentas o partidas especiales que la DIAN solicita en dichas hojas. Por tanto, en esta hoja solo se debe digitar manualmente la información del Balance General de la contabilidad a diciembre 31, con lo cual se obtendrán automáticamente, luego de hacer los ajustes respectivos, los saldos fiscales de activos y pasivos a diciembre 31 de 2013 (en los "ajustes para llegar a saldos fiscales" cada quien tendrá que examinar cuáles le aplican y cuáles no y tener presente que la herramienta no contempla los posibles ajustes que se puedan llegar a dar en el año 2013 para cada declarante).

Igualmente, en el caso de los activos correspondientes a "Acciones y aportes en sociedades", "Activos fijos" e "Inventario de semovientes", su saldo contable y fiscal se puede obtener automáticamente si primero se diligencian los datos de las hojas "Acciones y aportes", "Semovientes bovinos" y "Activos Fijos". Adicionalmente en esta hoja se incluyeron las cuentas del PUC de comerciantes para ingresos y gastos, pero estas se pueden alimentar automáticamente si primero se diligencia la hoja denominada "Conciliación utilidades".

Igualmente se incluyó la información sobre "Renta Presuntiva" y "Anticipo al impuesto de renta 2014" pero dichas informaciones se obtienen automáticamente si primero se diligencian las hojas denominadas "Renta Presuntiva" y "Anticipo impuesto de renta".

FORMULARIO 140

En esta hoja de trabajo está contenida la información de los renglones 1 a 48 del formulario 140.

La información de estos renglones se obtiene en forma automática si primero se diligencia la información de la hoja "Detalle renglones del 140".

Detalle renglones 140

En esta hoja, según los renglones del formulario 140, se introdujeron los códigos de las cuentas del PUC de comerciantes y sus nombres con las cuales se alimentaría la información de los renglones del formulario 110 (quienes usen cualquiera de los otros 18 PUC existentes en Colombia, tendrían que hacer sus ajustes respectivos en este punto). La información de los ingresos, costos, deducciones y demás que quedarán en los diferentes renglones del 140 se pueden alimentar automáticamente si primero se diligencia la parte pertinente de la hoja denominada "Conciliación utilidades".

CONCILIACIÓN UTILIDADES

En esta hoja se han incluido las cuentas del PUC de comerciantes para informar los valores contables a diciembre 31 de los ingresos, costos y deducciones, pero al mismo tiempo se incluyeron las secciones en las que el resultado contable antes de impuestos sufriría una extensa depuración que permita obtener la base gravable final tanto del impuesto de renta y complementarios (que cruzará con el formulario 110) como del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE (que cruzará con el formulario 140). Varias de las cifras de esta depuración están ligadas a otras hojas de trabajo como la denominada "Subcapitalización" y "Renta presuntiva".

FORMATO 1732

HOJA 1 Describe la información de identificación del declarante que debe elaborar el formato 1732 y también los renglones especiales 546 a 557 con varias preguntas importantes a las cuales solo se debe responder con un simple "sí" o "no" en el momento en que esa información se esté diligenciando en el prevalidador tributario especial que la DIAN publicará en la nueva versión 6.0 de este formato.

HOJA 2 Describe la información para los renglones 100 a 148 del formato (detalle de lo llevado a los renglones 33 a 36, y parte del 37 del formulario 110, es decir, del "Efectivo", "Acciones y aportes", "Cuentas por cobrar", "Inventarios" y "Activos fijos").

Esta información se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 3 Describe la información para los renglones 149 a 196 del formato (detalle

del resto de lo llevado al renglón 37-Activos fijos, de lo llevado al renglón 38-Otros activos y parte de lo llevado al renglón 40-Pasivos, del formulario 110).

Esta información se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 4 Describe la información para los renglones 197 a 243 del formato (detalle del resto de lo llevado al renglón 40-Pasivos del formulario 110 y detalle de las partidas que componen el patrimonio contable a diciembre 31 de 2013).

Esta información se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 5 Describe la información para los renglones 244 a 267 del formato (detalle de lo llevado al renglón 42 del formulario 110, es decir, de los "Ingresos brutos operacionales").

Esta información se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 6 Describe la información para los renglones 268 a 291 del formato (detalle de lo llevado al renglón 43 y 65 del formulario 110, es decir, de los "Ingresos brutos no operacionales" y de los "Ingresos por ganancias ocasionales").

Esta información se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 7 Describe la información para los renglones 292 a 317 del formato (detalle del resto de partidas llevadas al renglón 43 y 65 del formulario 110, es decir, de los "Ingresos brutos no operacionales" y de los "Ingresos por ganancias ocasionales"; y detalle de lo llevado al renglón 44 del formulario 110, "ingresos por intereses y rendimientos financieros").

Esta información se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 8 Describe la información para los renglones 318 a 363 del formato (detalle de lo llevado a los renglones 49, 50 y 66 del formulario 110, es decir, del "Costo de ventas", "Otros costos" y "Costos de ganancias ocasionales").

Esta información se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 9 Describe la información para los renglones 364 a 412 del formato (detalle de lo llevado a los renglones 52 y 53 del formulario 110, es decir, de los "Gastos operacionales de administración" y "Gastos operacionales de ventas"). Esta información que se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 10 Describe la información para los renglones 413 a 458 del formato (detalle del resto de lo llevado al renglón 53-"Gastos de ventas" y de lo llevado a los renglones 54-"Deducción por inversión en activos fijos productivos", 55-"Otras deducciones", y renglones 57 a 64, "Renta líquida", "Compensaciones", "Renta Presuntiva", "Rentas exentas", "Rentas gravadas" y "Renta líquida gravable" del formulario 110).

Esta información se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 11 Describe la información para los renglones 459 a 505 del formato (cálculo automático del impuesto de renta según la tarifa que le corresponda al declarante; ampliación de la información llevada a los reglones 65 a 68 del formulario 110 sobre ganancias ocasionales; detalle de los descuentos tributarios tomados en el renglón 70; detalle de los renglones 72 a 82 del formulario 110 sobre "Impuesto de ganancia ocasional", "Anticipos", "Retenciones en la fuente" y "Sanciones").

Esta información se obtiene en forma automática con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110".

HOJA 12 Describe la información para los renglones 506 a 545 (detalle de lo llevado a los renglones 30 a 32 del formulario 110 sobre gastos de nómina y sus respectivos aportes pagados durante el año a seguridad social y parafiscales; detalle sobre el impuesto de renta contable, la utilidad o pérdida contable del ejercicio 2013 después de impuestos, y otros datos solicitados por la DIAN).

Gran parte de la información de la hoja se diligencia automáticamente con lo que primero se haya diligenciado en las hojas "Detalle renglones del 110" y "conciliación utilidades". El resto de la información se tendrá que diligenciar manualmente.

ANEXOS

Acciones y aportes

En esta hoja, cuya información se introduce manualmente, se incluye un modelo para administrar la información contable y fiscal de este tipo de activos y con ella se puede alimentar automáticamente la parte pertinente de la hoja "Detalle renglones del 110"

Semovientes bovinos

En esta hoja, cuya información se introduce manualmente, se incluye un modelo para administrar la información contable y fiscal de este tipo de activo y con ella se puede alimentar automáticamente la parte pertinente de la hoja "Detalle renglones del 110"

Activos Fijos

En esta hoja, cuya información se introduce manualmente, se incluye un modelo para administrar la información contable y fiscal de este tipo de activo y con ella se puede alimentar automáticamente la parte pertinente de la hoja "Detalle renglones del 110".

Intereses presuntivos

En esta hoja, cuya información se introduce manualmente, se incluye un modelo para determinar el ingreso por intereses presuntivos por préstamos en dinero de una sociedad a sus socios, o de una sociedad a otra cuando la primera es socia de la segunda. El cálculo que se obtenga en esta hoja se podrá amarrar luego en forma automática a la parte pertinente dentro de la hoja "Conciliación utilidades".

Subcapitalización

En esta hoja, cuya información se introduce en su mayor parte de forma manual, se incluye un modelo para efectuar este cálculo para el año gravable 2013 tal como lo indican el art. 118-1 del E.T. y su Decreto Reglamentario 3027 de diciembre 27 de 2013. Su resultado alimenta automáticamente la parte pertinente de la hoja "Detalle renglones del 110".

Renta Presuntiva

En esta hoja, cuya información se introduce manualmente, se incluye un modelo para efectuar este cálculo para el año gravable 2013, y su resultado alimenta automáticamente la parte pertinente de la hoja "Detalle renglones del 110".

Rentas exentas

En esta hoja, cuya información se introduciría manualmente, se incluye un modelo para que las empresas que manejan rentas exentas se ilustren sobre la forma de efectuar las discriminaciones especiales en su contabilidad para obtener lo que finalmente sería su "Renta exenta" y su "Renta líquida gravable". Lo que se calcule en esta hoja de trabajo puede luego amarrarse en forma automática a la parte pertinente de la hoja "Detalle renglones del 110".

Anticipo al impuesto de renta

En esta hoja, cuya información se introduce manualmente, se incluye un modelo para efectuar este importante cálculo. Su resultado alimenta automáticamente la parte pertinente de la hoja "Detalle renglones del 110".

Sanción de extemporaneidad

En esta hoja, cuya información se introduce en parte manualmente y otra parte automáticamente con lo que primero se haya diligenciado en la hoja "Detalle renglones del 110" se ilustran los cálculos que hay que hacer cuando se llegue a necesitar definir el momento de esta sanción.

Conciliación Patrimonial

En esta hoja, cuya información se introduce en parte manualmente y otra parte automáticamente con lo que se haya diligenciado en las demás hojas, se incluye un modelo para efectuar una conciliación entre el patrimonio neto contable a diciembre 31 de 2013 y el patrimonio neto fiscal a diciembre 31 de 2013, y también entre el patrimonio líquido fiscal a diciembre de 2012 y el patrimonio líquido fiscal a diciembre 31 de 2013.

REPUBLICA DE COLOMBIA
DIAN®
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas, Personas Naturales y Asimiladas Obligadas a llevar Contabilidad

Privada **110**

1. Año 2013

4. Número de formulario

Se debe reportar el código de la actividad económica que más ingresos brutos operacionales le produjo en el año. Este código debe estar reportado en el RUT y debe corresponder con alguno de los indicados en la Resolución 0139 de noviembre 21 de 2012 modificada con la 0154 de diciembre 14 de 2012. Nota: La Resolución 0139 de 2012 derogó a la Resolución 0432 de noviembre de 2008 y cambió el 99% de los códigos. Si se informa aquí un código equivocado, no habría necesidad de corregir la declaración sino simplemente avisar a la DIAN con un comunicado para que ella corrija internamente en sus sistemas (ver artículo 43 Ley 962 de julio de 2005, la Circular DIAN 118 de octubre de 2005 y la cartilla instructiva de la DIAN para este formulario 110).

Con la Resolución 012 de noviembre 4 de 2008, la DIAN hizo reestructuración en los códigos de las administraciones de impuestos. Verifique su RUT.

Datos del declarante

5. Número de Identificación Tributaria (NIT)	6. DV.	7. Primer apellido	8. Segundo apellido	9. Primer nombre	10. Otros nombres
8 9 0 0 0 0 0 0 0 1					

11. Razón social: EL EMPLEO S.A.S.

12. Cód. Dirección Seccional

24. Actividad económica | **Si es una corrección indique:** 26. Cód. | 27. No. Formulario anterior

28. Fracción año gravable 2014 (Marque "X") | 29. Cambio titular inversión extranjera (Marque "X")

Si se actualizan primero los datos en la hoja de trabajo nombrada "Detalle Renglón", las cifras de estos renglones 33 hasta 85 se actualizan automáticamente.

Datos informativos	Total costos y gastos de nómina	30	889.885.000	Renta	**Renta líquida ordinaria del ejercicio** (48 - 51 - 56, si el resultado es negativo escriba 0)	57	**2.990.188.000**
	Aportes al sistema de seguridad social	31	139.921.000		**o Pérdida líquida del ejercicio** (51 + 56 - 48, si el resultado es negativo escriba 0)	58	0
	Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	32	53.209.000		Compensaciones	59	0
Patrimonio	Efectivo, bancos, otras inversiones	33	294.957.000		**Renta líquida** (57 - 59)	60	**2.990.188.000**
	Acciones y aportes (Sociedades anónimas, limitadas y asimiladas)	34	25.212.000		Renta presuntiva	61	316.532.000
	Cuentas por cobrar	35	12.557.318.000		Renta exenta	62	138.811.000
	Inventarios	36	4.562.389.000		Rentas gravables	63	0
	Activos fijos	37	592.992.000		**Renta líquida gravable** (Al mayor valor entre 60 y 61, reste 62 y sume 63)	64	**2.851.377.000**
	Otros activos	38	69.275.000	Ganancias ocasionales	Ingresos por ganancias ocasionales	65	22.000.000
	Total patrimonio bruto (Sume 33 a 38)	39	18.102.143.000		Costos por ganancias ocasionales	66	2.000.000
	Pasivos	40	2.678.985.000		Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	67	0
	Total patrimonio líquido (39 - 40, si el resultado es negativo escriba 0)	41	**15.423.158.000**		**Ganancias ocasionales gravables** (65 - 66 - 67)	68	**20.000.000**
Ingresos	Ingresos brutos operacionales	42	14.061.338.000	Liquidación privada	**Impuesto sobre la renta líquida gravable**	69	**712.844.000**
	Ingresos brutos no operacionales	43	279.419.000		Descuentos tributarios	70	0
	Intereses y rendimientos financieros	44	800.000		**Impuesto neto de renta** (69 - 70)	71	**712.844.000**
	Total ingresos brutos (Sume 42 a 44)	45	**14.341.557.000**		Impuesto de ganancias ocasionales	72	4.000.0000
	Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	46	1.095.358.000		Descuento por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales	73	0
	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	47	486.000		**Total impuesto a cargo** (71 + 72 - 73)	74	**716.844.000**
	Total ingresos netos (45 - 46 - 47)	48	**13.245.713.000**		Anticipo renta por el año gravable 2013 (Casilla 80 declaración 2012)	75	0
Costos	Costo de ventas y de prestación de servicios	49	1.475.658.000		Saldo a favor año 2012 sin solicitud de devolución o compensación (Casilla 84 declaración 2012)	76	0
	Otros costos	50	-		Autorretenciones	77	30.000.000
	Total costos (49 + 50)	51	**1.475.658.000**		Otras retenciones	78	4.500.000
Deducciones	Gastos operacionales de administración	52	1.066.795.000		**Total retenciones año gravable 2013** (77 + 78)	79	**34.500.000**
	Gastos operacionales de ventas	53	1.231.498.000		Anticipo renta por el año gravable 2014	80	349.067.000
	Deducción inversión en activos fijos	54	60.000.000		**Saldo a pagar por impuesto** (74 + 80 - 75 - 76 - 79, si el resultado es negativo escriba 0)	81	**1.031.411.000**
	Otras deducciones	55	6.421.574.000		Sanciones	82	0
	Total deducciones (Sume 52 a 55)	56	**8.779.867.000**		**Total saldo a pagar** (81 + 82)	83	**1.031.411.000**
					o Total saldo a favor (75 + 76 + 79 - 74 - 80 - 82, si el resultado es negativo escriba 0)	84	0

Tenga en cuenta que en estos renglones 31 y 32 los valores a reportar deben estar en realidad pagados a las entidades de seguridad social y parafiscales. Si no se pagaron, sino que simplemente quedaron causados, no hay que diligenciarlos, pues si se hiciera sería una inexactitud sancionable (ver artículo 647 modificado con artículo 28 Ley 1393 julio de 2010).

85. No. Identificación signatario | 86. DV

981. Cód. Representación

Firma del declarante o de quien lo representa

982. Código Contador o Revisor Fiscal 02

Firma Contador o Revisor Fiscal. 994. Con salvedades

983. No. Tarjeta profesional 47456-T

997. Espacio exclusivo para el sello de la entidad recaudadora

(Fecha efectiva de la transacción)

Coloque el timbre de la máquina registradora al dorso de este formulario

En **actualice.se/8e4n** puedes descargar en tu computador este liquidador debidamente formulado

980. Pago total $ 1.031.411.000

996. Espacio para el número interno de la DIAN / Adhesivo

Esta casilla se tendrá que diligenciar manualmente en caso de que el pago llegue a incluir intereses de mora, pues en los renglones anteriores no se diseñó ninguno de ellos para detallar este valor. Lo mejor en este caso será hacer el pago diligenciando por aparte el formulario 490 de pago en bancos el cual si incluye la casilla para detallar los intereses de mora.

REPUBLICA DE COLOMBIA

DIAN®

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Declaración Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE

Privada

140

1. Año 2013

Se debe reportar el código de la actividad económica que más ingresos brutos operacionales le produjo en el año. Este código debe estar reportado en el RUT y debe corresponder con alguno de los indicados en la Resolución 0139 de noviembre 21 de 2012 modificada con la 0154 de diciembre 14 de 2012. Nota: La Resolución 0139 de 2012 derogó a la Resolución 0432 de noviembre de 2008 y cambió el 99% de los códigos. Si se informa aquí un código equivocado, no habría necesidad de corregir la declaración sino simplemente avisar a la DIAN con un comunicado para que ella corrija internamente en sus sistemas (ver artículo 43 Ley 962 de julio de 2005, la Circular DIAN 118 de octubre de 2005). Pero equivocarse en el código implicaría que la DIAN podría interesarse en auditar si a lo largo del 2013, el sujeto al CREE sí realizó bien o no sus respectivas autorretenciones, pues las autorretenciones justamente dependen de cuál sea la "actividad económica operacional principal" de la entidad sujeta al CREE (ver artículo 2 Decreto 1828 de agosto de 2013).

4. Número de formulario

ESTAS CASILLAS 7 hasta 10 no deberían haber hecho parte del formulario, pues el CREE nunca lo usará una persona natural. Por eso, luego de haberlas diseñado, en las instrucciones al respaldo del formulario solo atinaron a decir: "Casillas no diligenciables".

Con la Resolución 012 de noviembre 4 de 2008, la DIAN hizo reestructuración en los códigos de las administraciones de impuestos. Verifique su RUT.

Datos del declarante

5. Número de Identificación Tributaria (NIT)	6. DV.	7. Primer apellido	8. Segundo apellido	9. Primer nombre	10. Otros nombres
8 9 0 0 0 0 0 0 0 0	1				

11. Razón social	12. Cód. Dirección Seccional
EL EMPLEO S.A.S	

24. Actividad económica

Si es una corrección indique: 25. Cód. 26. No. Formulario anterior 27. Fracci ón de año (Marque "X")

Base gravable impuesto sobre la renta para la equidad CREE

Ingresos brutos	28	14.334.688.000
Rentas brutas especiales	29	6.569.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	30	1.095.358.000
Ingresos no constitutivos de renta	31	486.000
Total ingresos netos	32	**13.245.413.000**
Costos	33	1.475.658.000
Deducciones	34	8.817.199.000
Renta exenta	35	0
Renta por recuperación de deducciones	36	0
Base gravable por depuración ordinaria	37	2.952.556.000
Base gravable CREE	38	**2.952.556.000**
Base gravable mínima	39	**316.532.000**

Liquidación privada

Total impuesto a cargo	40	**265.730.000**
Saldo a favor año anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	41	0
Autorretenciones a título de CREE	42	13.246.000
Otras retenciones a título de CREE	43	4.000.000
Total retenciones CREE año gravable 2013	44	**17.246.000**
Saldo a pagar por impuesto	45	**248.484.000**
Sanciones	46	0
Total saldo a pagar	47	**248.484.000**
o Total saldo a favor	48	**0**

Esta casilla debe ser diligenciada únicamente cuando la declaración que se presenta corresponde a la fracción de año gravable 2014.

En **actualice.se/8e4n** puedes descargar en tu computador este liquidador debidamente formulado

49. No. Identificación signatario 50. DV

981. Cód. Representación

Firma del declarante o de quien lo representa

982. Código Contador o Revisor Fiscal

Firma Contador o Revisor Fiscal. 994. Con salvedades

983. No. Tarjeta profesional

997. Fecha efectiva de la transacción

980. Pago total $ 248.484.000

Espacio para el número interno de la DIAN

Esta casilla se tendrá que diligenciar manualmente en el caso de que la declaración se presente con intereses de mora incluidos, pues en los renglones anteriores no se diseñó ninguno de ellos para detallar el valor de los intereses de mora.

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

1. Año 2013

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

Datos del declarante

5. Número de Identificación Tributaria (NIT)	6.DV.	7. Primer apellido	8. Segundo apellido	9. Primer nombre	10. Otros nombres
890000000	1				

11. Razón social	12. Cód. Direc. Seccional
EL EJEMPLO S.A.S.	

25. Corrección a la declaración, seleccione tipo		26. Corrección del formato 1732, seleccione		
27. No. Declaración de renta asociada		28. N° Formulario anterior		29. Fracción año gravable 2014	
546. Nuevos empleos generados bajo la vigencia de Ley 1429 de 2010		0		

Datos informativos SI / NO

547. Persona natural	N
548. Contribuyente del régimen tributario especial	N
549. Contribuyente del régimen tributario especial de los previstos en el numeral 4o. del artículo 19 E.T.	N
550. Entidad del sector financiero	N
551. Empresa editorial y se acoge al beneficio del art. 21 Ley 98 de 1993	N
552. Sociedad extranjera o persona natural no residente que presta servicio de transporte entre lugares colombianos y extranjeros	N
553. Obligado a aplicar sistemas especiales de valoración de inversiones	N
554. Costo de los activos movibles enajenados establecidos por el sistema de juego inventarios	N
555. Costo de los activos movibles establecido simultáneamente por juego inventario y por sistema de inventario permanente	N
556. Progresividad de la tarifa de impuesto de renta	N
557. Programa de reorganización empresarial durante el año gravable	N

997. Fecha efectiva de la transacción

En **actualice.se/8e4n** puedes descargar en tu computador este liquidador debidamente formulado

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Página de Hoja No. 2

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

En las celdas de la columna "Valor fiscal" y "Valor contable" se hicieron amarres a los valores que figuran en la hoja denominada "Detalle renglón del 110". Por tanto, quienes usen esta hoja 2 como plantilla para sus propios casos personales pero en sus contabilidades manejaron otros detalles adicionales a los que colocamos en la hoja "Detalle renglón del 110", tendrían que hacer primero los respectivos ajustes en la hoja "Detalle Renglón del 110".

Como las instrucciones de la DIAN sobre las cifras de esta columna no lo indican, asumimos que también se diligenciarán aproximadas al múltiplo de mil más cercano, tal como se hace con las cifras fiscales.

Patrimonio		Valor fiscal		Valor contable
100. Efectivo, bancos y cuentas de ahorro moneda nacional y extranjera	1	293.317.000	2	273.317.000
101. Derechos fiduciarios	1	0	2	0
102. Otras inversiones	1	1.640.000	2	1.500.000
103. Provisión protección de inversiones	1	0	2	1.000.000
104. Omitidos en períodos anteriores	1	0	2	0
105. Efectivo, bancos, otras inversiones	1	**294.957.000**	2	**273.817.000**
106. Acciones y aportes en sociedades y entidades nacionales	1	25.212.000	2	23.000.000
107. Acciones y aportes en sociedades ubicadas en el exterior	1	0	2	0
108. Accciones y aportes en países con los cuales Colombia tiene convenios de doble tributación	1	0	2	0
109. Provisiones acciones y aportes	1	0	2	0
110. Omitidos en períodos anteriores	1	0	2	0
111. Acciones y aportes (Sociedades anónimas, limitadas y asimiladas)	1	**25.212.000**	2	**23.000.000**
112. Clientes nacionales y extranjeros	1	12.427.815.000	2	12.447.815.000
113. Cuentas por cobrar a vinculados nacionales y extranjeros	1	0	2	0
114. Cuentas por cobrar a socios o accionistas, comuneros, cooperados	1	114.673.000	2	114.673.000
115. Otros deudores y deudores varios	1	63.094.204	2	63.139.204
116. Provisión deudas de difícil cobro	1	48.264.204	2	48.264.204
117. Otras provisiones sector financiero	1	0	2	0
118. Otras provisiones	1	0	2	2.000.000
119. Omitidos en períodos anteriores	1	0	2	0
120. Cuentas por cobrar	1	**12.557.318.000**	2	**12.575.363.000**
121. Materias primas	1	0	2	0
122. Productos en proceso de producción	1	0	2	0
123. Obras de construcción en curso, de urbanismo y contratos en ejecución	1	0	2	0
124. Cultivos en desarrollo y plantaciones agrícolas	1	0	2	0
125. Productos terminados	1	0	2	0
126. Mercancías no fabricadas por la empresa	1	4.442.588.000	2	4.442.588.000
127. Ganado de cría y leche	1	119.800.000	2	113.971.000
128. En actividades avícolas, piscicolas y otras especies menores	1	0	2	0
129. Terrenos y bienes raices para la venta	1	0	2	0
130. Materiales, repuestos, accesorios, envases y empaques	1	0	2	0
131. Inventarios en tránsito	1	0	2	0
132. Provisión o disminución de inventarios	1	0	2	143.274.000
133. Omitidos en períodos anteriores	1	0	2	0
134. Inventarios	1	**4.562.388.000**	2	**4.413.285.000**
135. Terrenos	1	129.178.000	2	110.000.000
136. Materiales proyectos petroleros	1	0	2	0
137. Construcciones en curso	1	0	2	0
138. Maquinaria y equipos en montaje y/o propiedades planta y equipo en tránsito	1	0	2	0
139. Construcciones y edificaciones	1	270.099.000	2	230.000.000
140. Depreciación acumulada de construcciones y edificaciones	1	96.361.000	2	89.000.000
141. Maquinaria y equipo	1	211.365.000	2	211.200.000
142. Depreciación acumulada de maquinaria y equipo	1	9.685.000	2	9.600.000
143. Equipo de oficina	1	3.500.000	2	3.500.000
144. Depreciación acumulada de equipo de oficina	1	3.500.000	2	3.500.000
145. Equipo de computo y comunicación	1	4.160.000	2	4.160.000
146. Depreciación acumulada de equipo de cómputo y comunicación	1	4.160.000	2	4.160.000
147. Equípo médico y científico	1	0	2	0
148. Depreciación acumulada de equipo médico y científico	1	0	2	0

Aunque este valor (y el de otros renglones similares como el 109, 113, 122, etc.) está tomado de la hoja "Detalle renglón" y en dicha hoja la cifra se muestra "negativa", acá la debemos tomar positiva, pues en el formulario la cifra no se diligenciaría como cifra negativa. Solamente que en el renglón 101 (y los otros similares donde se efectúan sumas para las subpartidas de cada renglón) se debe ajustar la formula de la suma para que este renglón 108 (y los demás similares) sea restado en vez de sumado.

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Espacio reservado para la DIAN

Página **de** **Hoja No. 3**

4. Número de formulario

Patrimonio		Valor fiscal		Valor contable
149. Equipos de hoteles y restaurantes	1	0	2	0
150. Depreciación acumulada de equipos de hoteles y restaurantes	1	0	2	0
151. Flota y equipo de transporte; fluvial y/o marítimo; aéreo y férreo	1	148.396.000	2	148.396.000
152. Depreciación acumulada de flota y equipo de transporte; fluvial y/o marítimo; aéreo y férreo	1	60.000.000	2	60.000.000
153. Acueductos, plantas y redes	1	0	2	0
154. Depreciación acumulada de acueductos, plantas y redes	1	0	2	0
155. Plantaciones agrícolas y forestales	1	0	2	0
156. Amortización acumulada de plantaciones agrícolas y forestales	1	0	2	0
157. Vías de comunicación	1	0	2	0
158. Amortización acumulada de vías de comunicación	1	0	2	0
159. Minas, canteras, pozos artesianos y yacimientos	1	0	2	0
160. Agotamiento acumulado de minas, canteras, pozos artesianos y yacimientos	1	0	2	0
161. Bienes en leasing	1	0	2	0
162. Depreciación y/o amortización acumulada de bienes en leasing	1	0	2	0
163. Depreciación, amortización y/o agotamiento diferido			2	0
164. Otros activos fijos	1	0	2	0
165. Depreciación y/o agotamiento acumulado de otros activos fijos	1	0	2	0
166. Provisiones activos fijos	1	0	2	0
167. Omitidos en perĺodos anteriores	1	0	2	0
168. Activos fijos	1	**592.992.000**	2	**540.996.000**
169. Bienes realizables, recibidos en pago y restituidos	1	1.500.000	2	1.500.000
170. Provisión para bienes realizables recibidos en pago y constituidos	1	25.000	2	25.000
171. Gastos pagados por anticipado	1	0	2	0
172. Cargos diferidos	1	0	2	8.000.000
173. Amortización acumulada de cargos diferidos	1	0	2	2.000.000
174. Intangibles (Good-will, marcas, patentes y otros)	1	48.000.000	2	16.000.000
175. Amortización acumulada de intangibles	1	200.000	2	200.000
176. Amortización diferida			2	50.000
177. Impuesto diferido débito			2	1.165.000
178. Aceptaciones, operaciones de cobertura y derivados financieros	1	0	2	0
179. Otros activos diferentes de los anteriores	1	20.000.000	2	28.984.000
180. Provisiones otros activos	1	0	2	0
Valorizaciones y reajustes acumulados 181. De inversiones			2	4.000.000
182. De propiedad, planta y equipo			2	54.648.000
183. De semovientes			2	5.830.000
184. De otros activos			2	0
185. Omitidos en perĺodos anteriores	1	0	2	0
186. Otros activos	1	**69.275.000**	2	**117.852.000**
187. Total patrimonio bruto	1	**18.102.142.000**	2	**17.944.313.000**
188. Obligaciones financieras en moneda nacional	1	10.000.000	2	10.000.000
189. Obligaciones financieras en moneda extranjera	1	279.533.000	2	279.533.000
190. Proveedores en moneda nacional	1	33.412.000	2	33.412.000
191. Proveedores en moneda extranjera	1	1.126.835.000	2	1.126.835.000
192. Casa matriz y/o vinculados económicos del país	1	-	2	-
193. Casa matriz, vinculados económicos y/o partes relacionadas del exterior (Proveedores, cuentas por pagar)	1	15.000.000	2	15.000.000
194. Otras cuentas por pagar en moneda nacional	1	59.881.000	2	59.881.000
195. Otras cuentas por pagar en moneda extranjera	1	5.000.000	2	5.000.000
196. Deudas con socios y/o accionistas	1	1.700.000	2	1.700.000

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Espacio reservado para la DIAN

Página de Hoja No. 4

4. Número de formulario

En **actualice.se/8e4n** puedes descargar en tu computador este liquidador debidamente formulado

Patrimonio		Valor fiscal		Valor contable
197. Impuesto de renta por pagar	1	716.844.000	2	716.844.000
198. Impuesto a las ventas por pagar	1	73.681.000	2	73.681.000
199. Otros impuestos por pagar	1	280.880.000	2	280.880.000
200. Obligaciones laborales	1	60.919.000	2	61.919.000
201. Cálculo actuarial para pago de futuras pensiones de jubilación	1	5.000.000	2	5.000.000
202. Pensiones de jubilación por amortizar	1	3.000.000	2	3.000.000
203. Pasivos estimados y provisiones	1	-	2	98.931.000
204. Ingresos recibidos por anticipado	1	3.300.000	2	3.300.000
205. Impuestos diferidos por pagar			2	-
206. Ingresos recibidos para terceros	1	0	2	-
207. Reserva matemática y/o técnica y otros pasivos exclusivos en compañías de seguros	1	0	2	0
208. Pasivos por derivados financieros y operaciones de cobertura	1	0	2	0
209. Otros pasivos diferentes de los anteriores	1		2	
210. Inexistentes en períodos anteriores	1	0	2	0
211. Pasivos	1	**2.671.985.000**	2	**2.771.916.000**
212. Total patrimonio líquido	1	**15.430.157.000**	2	**15.172.397.000**

Aunque este valor resta en los pasivos, en este punto lo mostramos como positivo, pero en la formula del total de pasivos sí estará restando.

Este valor NO DEBE SUMAR en el renglón 211 del total pasivos (es solo un renglón informativo que para lo único que servirá será para luego calcular el monto total de lo que irá al renglón).

Este valor NO DEBE SUMAR en el renglón 211 del total pasivos (es solo un renglón informativo).

	Informativo	Valor fiscal		Valor contable
Capital	213. Capital		2	12.321.956.000
	214. Capital asignado e inversión suplementaria		2	0
	215. Aportes del Estado		2	0
	216. Fondo social		2	0
Superavit	217. Prima en colocación de acciones		2	0
	218. Donaciones		2	0
	219. Crédito mercantil y "Know how"		2	13.000.000
	220. Método de participación		2	0
	221. Diferencia en cambio por inversiones en compañías controladas		2	0
	222. Otros		2	0
Reservas	223. Reservas obligatorias gravadas		2	50.000.000
	224. Reservas obligatorias no gravadas		2	25.000.000
	225. Reserva Art. 130 E.T susceptible de ser gravada		2	0
	226. Reserva Art. 130 E.T susceptible de no ser gravada		2	0
	227. Reservas gravadas sistemas especiales de valoración de inversiones		2	0
	228. Reservas no gravadas sistemas especiales de valoración de inversiones		2	0
	229. Reserva para readquisición de acciones propias		2	70.000
	230. Acciones propias readquiridas		2	56.000
	231. Otras reservas gravadas		2	0
	232. Otras reservas no gravadas		2	0
233. Revalorización del patrimonio			2	0
234. Dividendos o participaciones decretados en acciones o cuotas			2	0
Resultados	235. Utilidades del ejercicio		2	1.948.948.000
	236. Pérdidas del ejercicio		2	0
	237. Utilidades acumuladas de periodos anteriores gravadas		2	514.000.000
	238. Utilidades acumuladas de periodos anteriores no gravadas		2	230.000.000
	239. Pérdidas acumuladas de periodos anteriores		2	1.000.000
Superavit por valorización	240. De inversiones		2	4.000.000
	241. De propiedad, planta y equipo		2	54.648.000
	242. De semovientes		2	5.830.000
	243. De otros activos		2	0
				15.166.396.000

Aunque las instrucciones de este renglón no lo indican expresamente, asumimos que aquí iría el "Capital social" para las personas jurídicas de tipo limitadas o asimiladas que no sean anónimas, y hasta el "capital" de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que también tengan que diligenciar esta hoja 4.

Ver parágrafos del artículo 69 y del artículo 102, ambos en el Decreto 2649 de 1993 y los Conceptos de Supersociedades 115-024083 de marzo de 2008 y 115-083188 de agosto de 2008.

Esta partida (y la que se muestra más abajo en "perdidas acumuladas") la mostramos como positiva. En todo caso, en esta hoja 4 la DIAN no diseñó ningún renglón para luego sumar todo el patrimonio neto contable. Por tanto, esa suma de control se la haremos nosotros en la parte final de esta hoja.

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Página de Hoja No. 5

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

Para tomar estas cifras en forma automática desde la hoja "Detalle renglón", será necesario que el usuario de esta hoja 5, vaya hasta la hoja "Detalle Renglón" e inserte todas las cuentas del PUC que en su contabilidad se manejan, pues para el ejemplo que hicimos en este archivo no colocamos todas las múltiples cuentas de ingresos que trae el PUC de comerciantes. Solo usamos algunas de ellas.

	Ingresos		Valores (Ver convenciones)		
Nacionales o en moneda nacional	244. Ingresos brutos por venta de bienes	1	0	2	0
		3	0	4	0
	245. Ingresos brutos por venta de bienes a vinculados económicos o partes relacionadas	1	13.675.738.000	2	13.675.738.000
		3	0	4	0
	246. Ingresos brutos por honorarios, comisiones y servicios	1	35.000.000	2	35.000.000
		3	35.000.000	4	0
	247. Ingresos brutos por prestación de servicios a vinculados económicos o partes relacionadas	1	335.600.000	2	335.600.000
		3	335.600.000	4	0
	248. Ingresos brutos por explotación de intangibles	1	0	2	0
		3	0	4	0
	249. Ingresos brutos por arrendamientos y alquileres	1	0	2	0
		3	0	4	0
Del exterior o en moneda extranjera	250. Ingresos brutos por venta de bienes	1	0	2	0
		3	0	4	0
	251. Ingresos brutos por venta de bienes a vinculados económicos o partes relacionadas	1	0	2	0
		3	0	4	0
	252. Ingresos brutos por ventas a Sociedad de Comercialización Internacional	1	0	2	0
		3	0	4	0
	253. Ingresos brutos por ventas a usuarios de zonas francas	1	0	2	0
		3	0	4	0
	254. Ingresos brutos por honorarios, comisiones y servicios	1	15.000.000	2	15.000.000
		3	15.000.000	4	0
	255. Ingresos brutos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	1	0	2	0
		3	0	4	0
	256. Ingresos brutos por prestación de servicios a vinculados económicos o partes relacionadas	1	0	2	0
		3	0	4	0
	257. Ingresos brutos por explotación de intangibles	1	0	2	0
		3	0	4	0
	258. Ingresos brutos por explotación de intangibles con vinculados económicos o partes relacionadas	1	0	2	0
		3	0	4	0
	259. Ingresos brutos por arrendamientos y alquileres	1	0	2	0
		3	0	4	0
260. Ingresos brutos en actividades de seguros, capitalización y fiduciarios		1	0	2	0
		3	0	4	0
261. Ingresos brutos en contratos de servicios autónomos		1	0	2	0
		3	0	4	0
262. Ingresos brutos en actividad agrícola		1	0	2	0
		3	0	4	0
263. Ingresos brutos en actividad ganadera y en comercio de ganado		1	0	2	0
		3	0	4	0
264. Ingresos por otras actividades pecuarias		1	0	2	0
		3	0	4	0
265. Ingresos brutos por dividendos y participaciones		1	0	2	0
		3	0	4	0
266. Otros ingresos brutos operacionales		1	0	2	0
		3	0	4	0
267. Ingresos brutos operacionales provenientes de países con convenio de doble tributación (este es un valor solo informativo)		1	0		

En todos los renglones de las páginas 5, 6 y 7, el valor reflejado en la casilla tipo 2 tiene su equivalencia en la suma de lo que figure en las casillas tipo 1 más la tipo 5. Por esto es que si algún valor se lleva a la casilla tipo 1, no se puede llevar al mismo tiempo a la casilla tipo 5. O si se lleva a la tipo 5, no puede al mismo tiempo figurar en la tipo 1, pues las sumas de las casillas tipo 1 y 5 son las que alimentarán los renglones 42, 43, 44 y 65 del formulario 110. Adicionalmente, si algún valor llevado a la casilla tipo 1 o tipo 5, se puede tomar en parte o totalmente como "ingreso no gravado", entonces esa parte no gravada se debe digitar manualmente acá en las casillas tipo 4, pues la suma de todas ellas son las que alimentarán los renglones 47 y 67 del formulario 110. Por tanto solo le hicimos fórmula a algunos de los casos de ingresos brutos que estando en la casilla tipo 1 también nos van a figurar en las casillas tipo 4, pues son justamente los tipos de ingresos que en la hoja "detalle de renglón" mostramos dentro del renglón 47 como "ingresos no gravados".

Como este es un valor simplemente "informativo", es claro que no sumará en las casillas tipo 1 del renglón 268; por tanto, al ser informativo, se entiende que los ingresos obtenidos en paises con convenio ya están reflejeados en los demás renglones anteriores; y además, por ser informativo, solo le habilitan casilla tipo 1, valor fiscal, pero no le habilitan la casilla tipo 2, valor contable.

En el formato 1732 se insinúa que estos renglones no figurarían en la columna "valor contable" pero esto es un error, ya que obviamente estos ingresos también son ingresos contables.

Concepto: 1. Ingresos susceptibles de constituir renta gravada 2. Valor contable 3. Ingresos susceptibles de constituir renta exenta 4. Ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Página de Hoja No. 6

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

Ingresos		Valores (Ver convenciones)					
268. Ingresos brutos operacionales	1	**14.061.338.000**	2	**14.061.338.000**	3	**385.600.000**
	4	0				
Nacionales o en moneda nacional 269. Ingresos brutos por otras ventas	1	0	2	0	3	0
	4	0				
270. Ingresos brutos por honorarios, comisiones y servicios	1	0	2	0	3	0
	4	0				
271. Ingresos brutos por otras ventas y prestación de servicios a vinculados económicos o partes relacionadas	1	0	2	0	3	0
	4	0				
272. Ingresos brutos por explotación de intangibles	1	0	2	0	3	0
	4	0				
273. Ingresos brutos por arrendamientos y alquileres	1	0	2	0	3	0
	4	0				
Del exterior o en moneda extranjera 274. Ingresos brutos por otras ventas	1	0	2	0	3	0
	4	0				
275. Ingresos brutos por honorarios, comisiones y servicios	1	0	2	0	3	0
	4	0				
276. Ingresos brutos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	1	0	2	0	3	0
	4	0				
277. Ingresos brutos por otras ventas y prestación de servicios a vinculados económicos o partes relacionadas	1	0	2	0	3	0
	4	0				
278. Ingresos brutos por explotación de intangibles con vinculados económicos o partes relacionadas	1	0	2	0	3	0
	4	0				
279. Ingresos brutos por ventas a sociedad de comercialización internacional	1	0	2	0	3	0
	4	0				
280. Ingresos brutos por ventas a usuarios de zonas francas	1	0	2	0	3	0
	4	0				
281. Otros ingresos brutos por explotación de intangibles	1	0	2	0	3	0
	4	0				
282. Ingresos brutos por arrendamientos y alquileres	1	0	2	0	3	0
	4	0				
283. Ingresos brutos por diferencia en cambio	1	240.242.000	2	240.242.000	3	0
	4	0				
284. Dividendos y participaciones exigibles	1	6.569.000	2	6.569.000	3	0
	4	486.000				
285. Ingresos método de participación			2	15.000.000		
286. Ingresos brutos por prima en colocación de acciones	1	0	2	0	3	0
287. Ingresos brutos por enajenación de acciones	1	0	2	0	3	0
	4	0	5	0		
288. Ingresos brutos en liquidación de sociedades	1	0	2	0	3	0
	4	0	5	0		
289. Ingresos brutos en fusión, escisión o transformación de sociedades	1	0	2	0	3	0
	4	0				
290. Indemnizaciones	1	0	2	0	3	0
	4	0				
291. Ingresos por recuperación de deducciones	1	0	2	0	3	0

Es un error que en este formato 1732 para año gravable 2013 insinúen que fiscalmente pueda figurar un "ingreso por prima en colocación de acciones", pues la Ley 1607 modificó el artículo 36 del E.T. y por tanto las nuevas primas que se generarán a partir del 2013 son un valor que figura solo contablemente (incluso solo en el crédito de la cuenta del patrimonio, código 3205 en el PUC) pero ya no son un ingreso fiscalmente.

Si una parte del precio de venta corresponderá a la "utilidad en venta de acciones y cuotas" la cual se tratará como "ingreso no gravado" (artículo 36-1 del E.T.), entonces esa parte es la que también irá en la casilla tipo 4.

Es un error del formato 1732 anular la casilla tipo 5 para este tipo de ingreso, pues el mismo sí puede llegar a figurar.

Es un error del formato 1732 anular la casilla tipo 5 para este tipo de ingreso, pues el mismo sí puede llegar a figurar.

Concepto: 1. Ingresos susceptibles de constituir renta gravada 2. Valor contable 3. Ingresos susceptibles de constituir renta exenta
4. Ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional 5. Ingresos susceptibles de constituir ganancia ocasional

DIAN Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Espacio reservado para la DIAN

Página de Hoja No. 7

4. Número de formulario

En actualice.se/8e4n puedes descargar en tu computador este liquidador debidamente formulado

En la contabilidad no se muestra "el precio de venta" como un ingreso sino solo la "utilidad" o la "pérdida" en la venta del activo. Por tanto, en estos cuatro renglones 292 a 295, en la casilla tipo 2 (contable) iría la "utilidad en venta". Y si contablemente dio "pérdida", no iría nada.

Es un error anular la casilla tipo 3 para este renglón 296 por loterías, rifas y simialres, ya que si el formato lo elabora una entidad del Régimen especial, para ellas hasta los ingresos por rifas y similares los tratan como "rentas exentas" (nunca manejan la zona de ganancias ocasionales).

	Ingresos		Valores (Ver convenciones)					
Activos fijos	292. Ingresos brutos por venta de valores mobiliarios poseídos por menos de dos (2) años	1	0	2	0	3	0
		4	0				
	293. Ingresos brutos por venta de otros activos fijos poseídos por menos de dos (2) años	1	0	2	0	3	0
		4	0				
	294. Ingresos brutos por venta de valores mobiliarios poseídos dos (2) años o más			2	0	3	0
		4	0	5	0		
	295. Ingresos brutos por venta de otros activos fijos poseídos dos (2) años o más			2	0	3	0
		4	0	5	2.000.000		
296. Ingresos por rifas, loterías, apuestas y similares				2	20.000.000		
				5	20.000.000		
297. Ingresos por herencias y legados				2	0	3	0
		4	0	5	0		
298. Ingresos por aportes, contribuciones, subsidios y otros		1	268.000	2	268.000	3	0
		4	0	5	0		
299. Ingresos por donaciones				2	0	3	0
		4	0	5	0		
300. Otros ingresos diferentes de los anteriores		1	32.340.000	2	50.633.000	3	0
		4	0	5	0		
301. Ingresos brutos no operacionales provenientes de países con convenio de doble tributación (este es un valor solo informativo)		1	0			3	0
302. Ingresos brutos no operacionales		1	**279.419.000**	2	**332.712.000**	3	0
		4	**486.000**	5	**22.000.000**		
303. Intereses		1	500.000	2	500.000	3	0
		4	0				
304. Intereses por préstamos a socios		1	300.000	2	-		
305. Intereses por inversiones en títulos		1	0	2	0	3	0
		4	0				
306. Ingresos por derivados financieros		1	0	2	0	3	0
		4	0				
307. Ingresos por valoración de inversiones, derivados y operaciones de cobertura		1	0	2	0	3	0
		4	0				
308. Intereses por créditos hipotecarios		1	0	2	0	3	0
		4	0				
309. Otros ingresos diferentes de los anteriores		1	0	2	0	3	0
		4	0				
310. Intereses y rendimientos financieros provenientes de países con convenio de doble tributación (este es un valor solo informativo)		1	0			3	0
311. Intereses y rendimientos financieros		1	**800.000**	2	**500.000**	3	0
		4	0				
312. Total ingresos brutos		1	14.341.557.000	2	**14.394.550.000**	3	**385.600.000**
				5	**22.000.000**		
313. Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas		1	**1.095.358.000**	2	**1.095.358.000**	3	0
314. Ingresos no constitutivos de renta							
		4	486.000				
315. Total ingresos netos		1	**13.245.713.000**	2	**13.299.192.000**	3	**385.600.000**
				5	**22.000.000**		
316. Ingresos no constitutivos de ganancia ocasional		1	0				
317. Ingresos provenientes de países con convenio de doble tributación (este es un valor solo informativo)		1	0				

Este valor de los ingresos brutos en las casillas tipo 3 se entiende que son ingresos que están haciendo parte del gran total de ingresos brutos de las casillas tipo 1. El punto es que este valor de las casillas tipo 3 se restará luego con los valores informativos de los renglones 360 y 436, de esa forma, si se origina un neto positivo, entonces este sería el valor que iría al renglón 457 (rentas exentas). Así es como lo hace el prevalidador del formato 1732.

Concepto: 1. Ingresos susceptibles de constituir renta gravada 2. Valor contable 3. Ingresos susceptibles de constituir renta exenta
4. Ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional 5. Ingresos susceptibles de constituir ganancia ocasional

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Espacio reservado para la DIAN

Página de Hoja No. 8

4. Número de formulario

Esta cifra aparecerá aquí como cifra positiva pero luego estará restando en la celda del "Total costo de ventas".

Costos			Valor fiscal		Valor contable
Costos de producción o de operación	318. Inventario inicial de materia prima, materiales y suministros	1	0	2	0
	319. Compras de materia prima, materiales y suministros	1	0	2	0
	320. Inventario final de materia prima, materiales y suministros	1	0	2	0
	321. Inventario inicial de productos en proceso	1	0	2	0
	322. Mano de obra directa (salarios y prestaciones sociales)	1	0	2	0
Costos generales de fabricación	323. Mano de obra indirecta (salarios y prestaciones sociales)	1	0	2	0
	324. Depreciaciones	1	0	2	0
	325. Amortizaciones	1	0	2	0
	326. Agotamiento	1	0	2	0
	327. Diferencia en cambio	1	0	2	0
	328. Pagos al exterior por servicios técnicos, asitencia técnica y consultoría	1	0	2	0
	329. Otros costos generales de fabricación	1	0	2	0
	330. Servicios contratados con terceros	1	0	2	0
	331. Inventario final de productos en proceso	1	0	2	0
	332. Aportes a EPS (por empleados de producción)	1	0	2	0
	333. Aportes a ARP (por empleados de producción)	1	0	2	0
	334. Aportes a fondos de pensiones (por empleados de producción)	1	0	2	0
	335. Aportes al SENA (por empleados de producción)	1	0	2	0
	336. Aportes al ICBF (por empleados de producción)	1	0	2	0
	337. Aportes a cajas de compensación familiar (por empleados de producción)	1	0	2	0
	338. Regalías pagadas en el país y al exterior	1	0	2	0
	339. Inventario inicial de productos terminados y mercancías para la venta	1	3.320.000.000	2	3.320.000.000
	340. Compras de productos terminados y mercancías para la venta	1	2.351.457.000	2	2.351.457.000
	341. Inventario final de productos terminados y mercancías para la venta	1	4.442.588.000	2	4.442.588.000
	342. Costo de ventas y de prestación de servicios	1	1.228.869.000	2	1.228.869.000
	343. En la actividad agrícola	1	0	2	0
	344. En la actividad ganadera, en comercio de ganado y en pesca	1	0	2	0
	345. En exploración y explotación de carbón	1	0	2	0
	346. En exploración y explotación de hidrocarburos	1	0	2	0
	347. En exploración y explotación de gases y minerales	1	0	2	0
	348. En exploración y explotación de otros recursos	1	0	2	0
	349. En la actividad de seguros y capitalización	1	0	2	0
	350. En contratos de servicios autónomos	1	0	2	0
	351. Otros costos diferentes a los anteriores	1	246.789.000	2	246.789.000
	352. Costos imputables a ingresos que no constituyen renta	1	0		
	353. Costo de ventas y de prestación de servicios	1	**1.475.658.000**	2	**1.475.658.000**
Activos fijos	354. Costos en venta de valores mobiliarios poseídos por menos de dos (2) años	1	0	2	0
	355. Costos en venta de otros activos fijos poseídos por menos de dos (2) años	1	0	2	0
	356. Costos en venta de valores mobiliarios poseídos por dos (2) años o más	1	0	2	0
	357. Costos en venta de otros activos fijos poseídos por dos (2) años o más	1	2.000.000	2	0
	358. Costos imputables a ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional	1	0		
	359. Otros costos (renglones 50 y 66 en el formulario 110)	1	**2.000.000**	2	**0**
	360. Costos imputables a las rentas exentas (renglón informativo; no suma en el 363)	1	246.789.000		
	361. Costos incurridos en el exterior (renglón informativo; no suma en el 363)	1	0		
	362. Costos incurridos en países con convenio de doble tributación (renglón informativo; no suma en el 363)	1	0		
	363. Total costos	1	**1.477.658.000**	2	**1.477.658.000**

Esta cifra aparecerá aquí como cifra positiva pero luego estará restando en la celda del "Total costo de ventas".

Esta cifra aparecerá aquí como cifra positiva pero luego estará restando en la celda del "Total costo de ventas".

El prevalidador toma el valor de este renglón 352 y lo resta en la suma que hace dentro del renglón 353. Por tanto, se debe entender que este tipo de costos primero se deben incluir en alguno de los renglones anteriores, entre el 318 y el 351, para que de esta forma sí haya lógica de tomar el reglón 352 y restarlo en el renglón 353. Es por esto incluso que este renglón lo diseñan solo con valor fiscal y no con valor contable. Estos costos son no deducibles por lo indicado en el artículo 177-1 del E.T.

El prevalidador toma el valor de este renglón 358 y lo resta en la suma que hace dentro del renglón 359. Por tanto, se debe entender que este tipo de costos primero se deben incluir en alguno de los renglones anteriores, entre el 354 y el 357, para que de esta forma sí haya lógica de tomar el reglón 358 y restarlo en el renglón 359. Es por esto incluso que este renglón lo diseñan solo con valor fiscal y no con valor contable. Estos costos son no deducibles por lo indicado en el artículo 177-1 del E.T.

Si en este total están involucrados hasta los costos fiscales de los activos que se vendieron y que se reportan en "ganancias ocasionales" (ver renglones 356 y 357), entonces es claro que este renglón termina correspondiente al total de lo que estará en los renglones 51 y 66 del formulario 110.

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Espacio reservado para la DIAN

Página de Hoja No. 9

4. Número de formulario

	Deducciones		Valor fiscal		Valor contable	
Gastos operacionales de administración	364. Salarios y prestaciones sociales	1	500.439.000	2	500.439.000	
	365. Aportes a EPS	1	28.868.000	2	29.088.000	
	366. Aportes a ARP	1	1.653.000	2	1.666.000	
	367. Aportes a fondos de pensiones	1	39.440.000	2	39.741.000	
	368. Aportes al SENA	1	7.425.000	2	7.481.000	
	369. Aportes al ICBF	1	11.137.000	2	11.222.000	
	370. Aportes a cajas de compensación familiar	1	14.850.000	2	14.963.000	
	371. Servicios, honorarios y comisiones a favor de residentes o domiciliados en el pais	1	149.243.000	2	149.243.000	
	372. Servicios, honorarios y comisiones a favor de vinculados económicos o partes relacionadas del país	1	0	2	0	
	373. Servicios, honorarios y comisiones a favor de no residentes o no domiciliados en el país	1	0	2	0	
	374. Servicios, honorarios y comisiones a favor de vinculados económicos o partes relacionadas del exterior	1	0	2	0	
	375. Servicios técnicos, asistencia y consultoría pagados a no residentes o no domiciliados en el país	1	0	2	0	
	376. impuestos	1	500.000	2	1.464.000	
	377. Tasas	1	0	2	0	
	378. Contribuciones, afiliaciones y aportes	1	48.584.000	2	48.584.000	
	379. Arrendamientos y alquiler	1	84.640.000	2	84.640.000	
	380. Seguros y gastos legales	1	38.896.000	2	38.896.000	
	381. Regalías pagadas en el país y en el exterior	1	0	2	0	
	382. Mantenimiento, reparaciones, adecuación e instalación	1	42.245.000	2	42.245.000	
	383. Depreciaciones	1	12.070.000	2	12.070.000	
	384. Amortizaciones	1	0	2	0	
	385. Provisión general de cartera	1	0	2	0	
	386. Provisión individual de cartera	1	0	2	0	
	387. Provisión para bienes recibidos en dación en pago	1	0	2	0	
	388. Provisión otros activos	1	0	2	798.000	
	389. Deudas manifiestamente perdidas o sin valor	1	0	2	0	
	390. Pérdida de bienes	1	0	2	0	
	391. Otros gastos a favor de no residentes o no domiciliados en el país	1	0	2	0	
	392. Otros gastos operacionales de administración	1	86.805.000	2	86.807.000	
	393. Gastos incurridos en países con convenio de doble tributación (renglón informativo; no suma en el 394)	1	0			
	394. Gastos operacionales de administración	1	**1.066.795.000**	2	**1.069.347.000**	
Gastos operacionales de ventas	395. Salarios y prestaciones sociales	1	389.447.000	2	389.447.000	
	396. Aportes a EPS	1	28.868.000	2	29.088.000	
	397. Aportes a ARP	1	1.653.000	2	1.666.000	
	398. Aportes a fondos de pensiones	1	39.440.000	2	39.741.000	
	399. Aportes al SENA	1	4.400.000	2	4.433.000	
	400. Aportes al ICBF	1	6.599.000	2	6.650.000	
	401. Aportes a cajas de compensación familiar	1	8.799.000	2	8.866.000	
	402. Servicios, honorarios y comisiones a favor de residentes o domiciliados en el pais	1	319.484.000	2	319.484.000	
	403. Servicios, honorarios y comisiones a favor de vinculados económicos o partes relacionadas del país	1	0	2	0	
	404. Servicios, honorarios y comisiones a favor de no residentes o no domiciliados en el país	1	0	2	0	
	405. Servicios, honorarios y comisiones a favor de vinculados económicos o partes relacionadas del exterior	1	0	2	0	
	406. Impuestos, tasas y regalías	1	71.594.000	2	98.360.000	
	407. Contribuciones, afiliaciones y aportes	1	0	2	0	
	408. Arrendamientos y alquiler	1	41.771.000	2	41.771.000	
	409. Seguros y gastos legales	1	0	2	0	
	410. Mantenimiento, reparaciones, adecuación e instalación	1	2.169.000	2	2.169.000	
	411. Gastos de viaje	1	0	2	0	
	412. Publicidad, propaganda y promoción	1	0	2	0	

Como el formulario no diseñó renglones para gastos como "contribuciones", "seguros", "gastos legales", "adecuaciones", "gastos de viaje", y "diversos", entonces estos gastos están también sumando en este renglón.

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Espacio reservado para la DIAN

Página de Hoja No. 10

4. Número de formulario

En **actualice.se/8e4n** puedes descargar en tu computador este liquidador debidamente formulado

	Deducciones		Valor fiscal		Valor contable
Gastos Operacionales de Ventas	413. Depreciaciones	1	0	2	0
	414. Amortizaciones	1	0	2	0
	415. Provisiones	1	0	2	0
	416. Otros gastos a favor de no residentes o no domiciliados en el país	1	0	2	0
	417. Otros gastos operacionales de ventas	1	1.231.498.000	2	1.258.950.000
	418. Gastos incurridos en países con tratado (renglón informativo; no suma en el 419)	1	0		
	419. Gastos operacionales de ventas	1	**1.231.498.000**	2	**1.258.950.000**
420. Deducción inversiones en activos fijos		1	**60.000.000**		
Otras deducciones	421. Intereses a favor de residentes o domiciliados en el país	1	6.421.574.000	2	6.518.907.000
	422. Intereses a favor de no residentes o no domiciliados	1	0	2	0
	423. Diferencia en cambio	1	0	2	0
	424. Gastos por inversiones en títulos	1	0	2	0
	425. Gastos por derivados financieros	1	0	2	0
	426. Gastos por contratos de leasing	1	0	2	0
	427. Donaciones	1	0	2	0
	428. Deducción por inversión en espectáculos públicos	1	0	2	0
	429. Deducción por inversión en carteras colectivas	1	0	2	74.957.000
	430. Deducciones especiales y/o sin relación de causalidad	1	0	2	0
	431. Otros gastos o deducciones diferentes de las anteriores	1	0	2	0
	432. Gastos incurridos en el exterior (renglón solo informativo)	1	0		
	433. Gastos incurridos en países con convenio de doble tributación (renglón solo informativo)	1	0		
	434. Deducciones imputables a ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional	1	0		
	435. Otras deducciones	1	**6.421.574.000**	2	**6.593.864.000**
436. Deducciones imputables a las rentas exentas (renglón informativo; no suma en el 437)		1	0	2	
437. Total deducciones		1	**8.779.867.000**	2	**8.922.161.000**

El prevalidador toma el valor de este renglón 434 y lo resta en la suma que hace dentro del renglón 435. Por tanto, se debe entender que este tipo de deducciones primero se tienen que incluir en alguno de los renglones anteriores, entre el 421 y el 433, para que de esta forma sí haya lógica de tomar el reglón 434 y restarlo en el renglón 435. Es por esto incluso que este renglón lo diseñan solo con valor fiscal y no con valor contable. Estos costos son no deducibles por lo indicado en el artículo 177-1 del E.T.

Esta casilla contable debería estar deshabilitada (ver el caso equivalente del renglón 360).

	Renta		Valor fiscal
438. Renta líquida ordinaria del ejercicio		1	**2.990.188.000**
439. o Pérdida líquida del ejercicio		1	0
440. Compensación de pérdidas fiscales		1	0
441. Compensación del exceso de renta presuntiva sobre renta ordinaria		1	0
442. Compensaciones		1	0
443. Renta líquida		1	**2.990.188.000**
Renta presuntiva	444. Patrimonio líquido del año o periodo gravable anterior	1	**10.474.576.000**
Valor patrimonial neto	445. De las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales	1	14.022.000
	446. De bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito	1	0
	447. De los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo	1	0
	448. De los bienes vinculados directamente a empresas exclusivamente mineras	1	0
	449. Las primeras 19.000 UVT de activos destinados al sector agropecuario	1	112.250.000
	450. Otras exclusiones	1	0
	451. Base de cálculo de la renta presuntiva	1	**10.348.304.000**
	452. 3% del patrimonio sujeto a renta presuntiva	1	310.449.000
	453. Renta gravable generada por los activos excluidos	1	6.083.000
454. Renta presuntiva		1	316.532.000
455. Renta exenta		1	**138.811.000**
456. Reducción renta presuntiva en el porcentaje de renta exenta (Casos Exceptivos)		1	0
457. Rentas gravables		1	0
458. Renta líquida gravable		1	**2.851.377.000**

El valor total que se tome como compensaciones, en ningún momento puede exceder el valor de la "Renta líquida ordinaria del ejercicio".

El valor que se coloque aquí, no puede exceder al mayor entre el renglón 60 y el 61. Así es como lo controla el formulario virtual que se diligenciaría en el portal de la DIAN.

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Página de Hoja No.11

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

En el prevalidador se exige que esta "base" siempre sea el valor de la casilla 458. Y en este renglón, el valor del impuesto se deja colocar manualmente. Por tanto, no importa que todo este valor no sea el que realmente va a producir el impuesto en la pequeña empresa (pues dependiendo del año de actividad en que se encuentre la pequeña empresa, su tarifa es diferente), siempre se debe colocar aquí el valor total de la casilla 458 y el impuesto se coloca manualmente.

	Tarifa		Impuesto		Base
Tarifa	459. 25%	1	712.844.000	2	2.851.377.000
	460. 20%	1	0	2	0
	461. 15%	1	0	2	0
	462. Personas naturales o asimiliadas	1	0	2	0
	463. Progresividad Ley 1429 de 2010	1	0	2	0

Ganancias ocasionales		Valor fiscal	Valor contable
464. Ingresos por ganancia ocasional en venta de activos fijos	1	2.000.000	
465. Otros ingresos por ganancias ocasionales	1	20.000.000	
466. Ingresos por ganancias ocasionales	1	**22.000.000**	
467. Costos por ganancia ocasional en venta de activos fijos	1	2.000.000	
468. Otros costos por ganancias ocasionales	1	0	
469. Costos por ganancias ocasionales	1	**2.000.000**	
470. Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	1	0	
471. Ganancias ocasionales gravables	1	**20.000.000**	

Como mínimo este valor debe ser igual al valor bruto de los ingresos por loterías, rifas y similares.

Liquidación privada		Valor fiscal		Valor contable
472. Impuesto sobre la renta líquida gravable	1	**712.844.000**	2	**712.844.000**
Descuentos tributarios 473. IVA en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas	1	0		
474. Impuestos pagados en el exterior	1	0		
475. Empresas colombianas de transporte internacional	1	0		
476. Inversión en acciones de sociedades agropecuarias	1	0		
477. Empresas de servicios públicos	1	0		
478. Nuevos contratos empleados menores de 28 años (Art. 9 Ley 1429/2010)	1	0		
479. Contratación de empleados en situación de desplazamiento y otros (Art. 10 Ley 1429/2010)	1	0		
480. Contratación de empleados mayores de 40 años (Art. 11 Ley 14929/2010)	1	0		
481. IVA descontable en la adquisición de bienes de capital	1	0		
482. Otros descuentos tributarios	1	0		
483. Descuentos tributarios	1	**0**		
484. Impuesto neto de renta	1	**712.844.000**		
485. Impuesto de ganancias ocasionales	1	**4.000.000**		
486. Descuento por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales	1	0		
487. Total impuesto a cargo	1	**716.844.000**		
488. Anticipo renta por el año 2013	1	0		
489. Saldo a favor año 2012 sin solicitud de devolución o compensación	1	0		
Autorretenciones 490. Por ventas	1	30.000.000	2	30.000.000
491. Por servicios	1	0	2	0
492. Por rendimientos financieros	1	0	2	0
493. Por otros conceptos	1	0	2	0
494. Autorretenciones	1	**30.000.000**	2	**30.000.000**
Otras retenciones 495. Por ventas	1	4.000.000	2	4.000.000
496. Por servicios	1	500.000	2	500.000
497. Por honorarios y comisiones	1	0	2	0
498. Por rendimientos financieros	1	0	2	0
499. Por dividendos y participaciones	1	0	2	0
500. Otras retenciones	1	0	2	0
501. Otra retenciones	1	**4.500.000**	2	**4.500.000**
502. Total retenciones año gravable 2013	1	**34.500.000**	2	**34.500.000**
503. Anticipo renta por el año gravable 2014	1	**349.067.000**		
504. Saldo a pagar por impuesto	1	**1.031.411.000**		
505. Sanciones	1	**0**		

Este tipo de descuento luego se pide detallarlo entre los renglones 517 a 530 de la página 12.

DIAN® Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Autorizado

1732

Espacio reservado para la DIAN

Página de Hoja No.12

4. Número de formulario

En **actualice.se/8e4n** puedes descargar en tu computador este liquidador debidamente formulado

Liquidación privada (Continuación)	Valor fiscal		Valor contable	
506. Total saldo a pagar	1	**1.031.411.000**		
507. o Total saldo a favor	1	0		

Datos informativos	Valor fiscal		Valor contable	
508. Total costos y gastos de nómina	1	**889.885.000**	2	**889.885.000**
509. Aportes al sistema de seguridad social	1	**139.921.000**	2	**140.989.000**
510. Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	1	**53.209.000**	2	**53.616.000**
511. Utilidad en venta de activos fijos			2	0
512. Pérdida en venta de activos fijos			2	5.618.000
513. Gasto de impuesto corriente (IC)			2	716.844.000
514. Gasto de impuesto diferido registrado como saldo crédito (IDC)			2	0
515. Gasto de impuesto diferido registrado como saldo débito (IDD)			2	1.165.000
516. Total gasto de impuesto (IC + IDC - I**DD)**			2	715.679.000
Descuento por impuestos pagados en el exterior 517. Dividendos y participaciones conforme al literal a), b) y c) del inciso 2°, artículo 254 E. T.	1	0		
518. Dividendos y participaciones conforme al literal a), b) y c) del inciso 2°, artículo 254 E. T., de sociedades domiciliadas en países con tratado	1	0		
519. Dividendos y participaciones conforme al literal d) del inciso 2°, artículo 254 E.T.	1	0		
520. Dividendos y participaciones conforme al literal d) del inciso 2°, artículo 254 E.T., de sociedades domiciliadas en países con tratado.	1	0		
521. Intereses	1	0		
522. Intereses obtenidos en países con tratado	1	0		
523. Explotación de intangibles	1	0		
524. Explotación de intangibles en países con tratado	1	0		
525. Prestación de servicios	1	0		
526. Prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	1	0		
527. Prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría en países con tratado	1	0		
528. Por el establecimiento permanente o sucursal de residentes en el país	1	0		
529. Por el establecimiento permanente o sucursal en países con tratado	1	0		
530. Otros descuentos por impuestos pagados en el exterior	1	0		
531. Total descuento por impuestos pagados en el exterior.	1	0		
532. Impuesto descontable de períodos anteriores.	1	0		
533. Impuesto descontable incluido en la declaración del periodo gravable.	1	0		
534. Saldo descuento tributario por impuestos pagados en el exterior pendientes por aplicar en periodos futuros	1	0		
535. Saldo otros descuentos tributarios pendientes por aplicar en periodos futuros	1	0		
536. Saldo de pérdidas de activos por deducir en periodos futuros	1	0		
537. Saldo de pérdida fiscal por compensar en periodos futuros	1	0		
538. Saldo de exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria por compensar en periodos futuros	1	0		
539. Dividendos o participaciones gravados decretados en el periodo			2	0
540. Dividendos o participaciones no gravados decretados en el periodo			2	0
541. Dividendos o participaciones gravados efectivamente pagados o exigibles en el periodo			2	0
542. Dividendos o participaciones no gravados efectivamente pagados o exigibles en el período			2	0
543. Ingresos acumulados recibidos para terceros	1	0	2	0
544. Retiros para consumo y publicidad, propaganda y promoción			2	0
545. Disminución del inventario final por faltante de mercancía de fácil destrucción o pérdida	1	0	2	0

Normatividad

Decreto 2701 de 22 de noviembre de 2013. Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Reglamenta la depuración de la base gravable del impuesto anual del CREE y la solicitud de devolución o compensación en caso de arrojar saldo a favor.

Resolución 107 de 30 de enero de 2014. Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural - Precios comerciales a diciembre 31 de 2013 para semovientes bovinos.

Resolución 000060 de 20 de febrero de 2014. DIAN - Formularios y formatos para declaraciones del 2014.

Reglamenta la depuración de la base gravable del impuesto anual del CREE y la solicitud de devolución o compensación en caso de arrojar saldo a favor

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Decreto 2701
22 de noviembre de 2013

Por el cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012.

El Presidente de la República de Colombia

En uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial de las consagradas en los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política, el inciso 1° del artículo 851 del Estatuto Tributario y lo dispuesto en los artículos 20, 21, 22, y 23 de la Ley 1607 de 2012.

Considerando

Que la Ley 1607 de 2012 creó, a partir del 1 de enero de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, el cual se consagra como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes y declarantes del Impuesto sobre la Renta, nacionales y extranjeras en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social.

Que teniendo en cuenta que el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE es un nuevo impuesto; es necesario reglamentar la depuración de la base gravable, con el propósito de facilitarle a los contribuyentes la determinación del impuesto a cargo.

Que se hace necesario expedir normas que reglamenten el procedimiento de devoluciones y compensaciones de los saldos a favor en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, considerando que se trata de un nuevo impuesto.

Que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 estableció que los costos susceptibles de restarse de los ingresos brutos para efectos de la depuración de la base gravable del Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, son los que están contenidos en el libro Primero del Estatuto Tributario, en el que se encuentra el capítulo IV.

Que cumplida la formalidad prevista en el numeral octavo del artículo 8 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en relación con el texto del presente Decreto,

Decreta

Capítulo I"
Elementos y depuración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE.

Artículo 1. Hecho generador. El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE es la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable conforme lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012.

Artículo 2. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la "Equidad – CREE las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, así como las sociedades y entidades" extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.

No son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE:

1. Las entidades sin ánimo de lucro.
2. Las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012 o aquellas que hubieren radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas a 31 de diciembre de 2012.

3. Las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca y que se encuentren sujetas a la tarifa especial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del quince por ciento (15%) establecida en el inciso primero del artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

4. Quienes no hayan sido previstos en la ley como sujetos pasivos del impuesto.

Artículo 3. Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE. La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE se determina así: De la totalidad de los ingresos brutos realizados en el año o periodo gravable, susceptibles de incrementar el patrimonio, sin incluir las ganancias ocasionales, se restarán únicamente:

1. Las devoluciones, rebajas y descuentos.

2. Los ingresos no constitutivos de renta previstos en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 que en el año gravable correspondan a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

3. Los costos aceptables para la determinación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios de conformidad con el Capítulo 11 del Título 1 del Libro Primero del Estatuto Tributario.

4. <*Numeral modificado por el Art 6 del Decreto 3048 de 27-12-2013*> Las deducciones de los artículos 107 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario.

Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos 118, 124-1, 124-2, 151 a 155 y 177 a 177-2 del Estatuto Tributario.

5. Las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones que contiene el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, el artículo 4 del Decreto 841 de 1998, el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999 y las exenciones contempladas en el numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario por los años 2013 a 2017.

Parágrafo 1. La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones.

Parágrafo 2. En todo caso, la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior determinado conforme a los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario. Esta base será aplicada por la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE.

Artículo 4. Tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE. Para los años 2013, 2014 y 2015 la tarifa del impuesto será del 9%. A partir del año 2016 la tarifa será del 8%.

Artículo 5. Deducción de aportes parafiscales. Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, y las personas naturales empleadoras que hayan accedido a la exoneración de aportes parafiscales en los términos del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 no estarán sujetas al cumplimiento de los requisitos de que trata el artículo 108 del Estatuto Tributario para la deducción de tales montos.

Artículo 6. Rentas brutas especiales. Las rentas brutas especiales establecidas en el Capítulo IV del Libro Primero del Estatuto Tributario serán aplicables para efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE.

Capítulo II
Devoluciones y Compensaciones del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE.

Artículo 7. Devolución o compensación de saldos a favor en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE que liquiden saldos a favor en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, o quienes realicen pagos en exceso o de lo no debido, podrán solicitar su devolución o compensación, de acuerdo con lo señalado en los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario.

Artículo 8. Término para solicitar la devolución o compensación. La solicitud de devolución o compensación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Cuando el saldo a favor haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la devolución, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.

Artículo 9. Término para efectuar la devolución o compensación. El término para efectuar las devoluciones o compensaciones de que trata el presente Decreto será el consagrado en el artículo 855 del Estatuto Tributario, contado a partir de la radicación de la solicitud de devolución, presentada oportunamente y en debida forma.

Artículo 10. Requisitos de la solicitud de devolución o compensación. La solicitud de devolución y/o compensación deberá ser presentada personalmente por el sujeto pasivo, por su representante legal, o a través de apoderado, acreditando la calidad correspondiente para cada caso, y deberá cumplir con los requisitos generales establecidos en el artículo 2 del Decreto 2277 de 2012, o en el que lo modifique o sustituya.

Adicionalmente, deberá adjuntarse una relación de las autorretenciones que originaron el saldo a favor del período solicitado y de las que componen el arrastre, así como el valor base de autorretención, el valor autorretenido y el lugar donde consignaron la totalidad de los valores autorretenidos. Dicha relación debe ser certificada por revisor fiscal o contador público según el caso.

Parágrafo. En el caso de las retenciones en la fuente que se hayan practicado en el año 2013 antes de la entrada en vigencia del Decreto 1828 de 2013, deberá adjuntarse a la solicitud de devolución o compensación, una relación de las retenciones en la fuente que originaron el saldo a favor del período solicitado y de los que componen el arrastre, indicando el nombre o razón social y NIT de cada agente retenedor, así como el valor base de retención y el valor retenido, certificada por revisor fiscal o contador público según el caso.

Artículo 11. Compensación previa a la devolución. La devolución de saldos a favor originados en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del sujeto pasivo, compensando en primer lugar las deudas por concepto del Impuesto sobre la renta para la equidad CREE, de acuerdo con las reglas establecidas en el Estatuto Tributario.

Artículo 12. Imputación de los saldos a favor. Los saldos a favor originados en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE se podrán imputar en la declaración tributaria del mismo impuesto en el período siguiente por su valor total, aun cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor.

Cuando se encuentre improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en períodos subsiguientes, las modificaciones a la liquidación privada se harán con respecto al período en el cual el sujeto pasivo determinó dicho saldo a favor, liquidando las sanciones a que hubiere lugar. En tal caso, la Dirección Seccional exigirá el reintegro de los saldos a favor imputados en forma improcedente incrementados en los respectivos intereses moratorios, cuando haya lugar a ello, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

Artículo 13. Las retenciones o autorretenciones deben descontarse en el mismo año fiscal en el que fueron practicadas. El sujeto pasivo deberá incluir las autorretenciones practicadas en un ejercicio fiscal, dentro de la liquidación privada del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE correspondiente al mismo periodo.

Parágrafo. En el caso de las retenciones en la fuente que se hayan practicado en el año fiscal 2013 antes de la entrada en vigencia del Decreto 1828 de 2013, el sujeto pasivo deberá incluirlas dentro de la liquidación privada del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE correspondiente al mismo año fiscal.

Artículo 14. Normas aplicables. Las devoluciones o compensaciones e imputaciones en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE se regirán por las normas generales en lo no previsto en el presente decreto.

Artículo 15.-Vigencia. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación.

Publíquese y Cúmplase
Dado en Bogotá D.C., a los 22-11-2013.
El Ministro de Hacienda y Crédito Público,
MAURICIO CÁRDENAS SANTAMARIA

Precios comerciales a diciembre 31 de 2013 para semovientes bovinos

Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

Resolución 107
Enero 30 de 2014

Diario Oficial No. 49.061 de 11 de febrero de 2014

Por medio de la cual se determinan los valores patrimoniales del ganado bovino tipo leche de selección y leche mestizo para los efectos tributarios que trata el artículo 276 del Decreto número 624 de 1989, correspondientes a la vigencia fiscal del año 2013.

La Ministra de Agricultura y Desarrollo Rural ad hoc,

en ejercicio de las facultades legales conferidas por el artículo 211 de la Constitución Política, 276 del Decreto número 624 de 1989 y 1 del Decreto número 2196 del 7 de octubre de 2013, y

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 624 de 1989, "por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales" para los efectos del impuesto de patrimonio dispone en el artículo 276 entre otros, que el valor patrimonial del ganado bovino será determinado anualmente por el Gobierno, por intermedio del Ministerio de Agricultura, teniendo en cuenta los precios de los mercados regionales; valor que hará parte del patrimonio base de la renta presuntiva, cualesquiera sea la edad, raza y sexo de los animales.

Que la Dirección de Cadenas Pecuarias, Pesqueras y Acuícolas del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural emitió el concepto técnico que determina los valores del ganado bovino para los efectos tributarios que trata el artículo 276 del Decreto número 624 de 1989 correspondientes a la vigencia fiscal del año 2013, el cual hace parte de la presente Resolución, tomando como referencia los establecidos para la vigencia de 2012, ajustados con el Índice de Precios al Productor según la clasificación central de productos, (CPC), (por sus siglas en inglés) de la subclase CPC 02111 Ganado bovino vivo que establece el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, (DANE), en su boletín de Prensa del 3 de enero de 2014.

Que el citado concepto técnico establece que se toma como referencia el Índice de Precios del Productor (IPP) cuyo objeto es medir la evolución de los precios de un conjunto de bienes representativos en su primer nivel de venta[1], por cuando, hace medición de la variación mensual promedio de los precios de una canasta de bienes representativa de la oferta interna nacional en su primera etapa de comercialización, que incluye bienes producidos y vendidos por empresas tanto nacionales como importadoras, cuyo universo de estudio son todos los establecimientos, productores y comercializadores dedicados a las actividades económicas de agricultura, ganadería, caza, silvicultura, pesca, ubicados dentro del territorio nacional, en consecuencia, por condiciones de logística y oportunidad se emplea como fuente el Sistema de Información de Precios del Sector Agropecuario (SIPSA), diseñado con el propósito de consolidar, clasificar y presentar información de precios de productos agroalimentarios que son distribuidos en los principales mercados regionales del país.

Que en este sentido, la Dirección de Cadenas Pecuarias, Pesqueras y Acuícolas del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural adopta el Índice de Precios del Productor (IPP) toda vez que su diseño metodológico garantiza la actualización y ampliación de la estructura de las ponderaciones para el sector ganadero colombiano, ajustándose a la dinámica actual de precios del sector productivo del país, con cobertura nacional, y sobre la base de los balances de cuentas nacionales más recientes.

En mérito de lo expuesto,

RESUELVE:

Artículo 1. Determinar para los efectos tributarios que trata el artículo 276 del Decreto número 624 de 1989 el valor patrimonial del ganado bovino en pie tipo leche de selección que corresponde a las razas lecheras puras y tipo leche mestizo que corresponde al cruce de las razas lecheras cuyo principal propósito es la producción de leche, teniendo en cuenta el Índice de Precios al Productor de la subclase CPC 02111 Ganado bovino vivo (7.88%) para la vigencia fiscal 2013.

Artículo 2. Para ganados tipo leche de selección y leche mestizo en todas las zonas del país, se fijan los siguientes valores mínimos:

TIPO LECHE DE SELECCIÓN

CATEGORÍA	EDAD	VALOR ($)
Terneros para reproducción	Hasta 12 meses	247.479
Toretes para reproducción	12 - 24 meses	123.484
Toros reproductores	2 años en adelante	600.066
Toros para sacrificio	672.375	
Terneras	Hasta 12 meses	239.737
Terneras	12 - 18 meses	336.545
Novillas	18 - 24 meses	435.240
Novillas	24 - 30 meses	590.461
Vacas en producción	3 - 8 años	664.930
Vacas en producción	8 años en adelante	585.528
Vacas horras para cría	3 - 8 años	598.383
Vacas horras para cría	8 años en adelante	551.124
Vacas horras para ceba	337.411	
Vacas horras cebadas	378.225	

TIPO LECHE MESTIZO

CATEGORÍA	EDAD	VALOR ($)
Terneros para reproducción	Hasta 12 meses	165.563
Toretes para reproducción	12 - 24 meses	323.671
Toros reproductores	2 años en adelante	577.468
Toros para sacrificio	639.886	
Terneras	Hasta 12 meses	160.375
Terneras	12 - 18 meses	237.977
Novillas	18 - 24 meses	341.447
Novillas	24 - 30 meses	407.983
Vacas en producción	3 - 8 años	477.197
Vacas en producción	8 años en adelante	434.846
Vacas horras para cría	3 - 8 años	404.575
Vacas horras para cría	8 años en adelante	342.332
Vacas horras para ceba	325.183	
Vacas horras cebadas	367.154	

Artículo 3. La presente resolución rige a partir de su publicación.

Publíquese y cúmplase.
Dada en Bogotá, D. C., a 30 de enero de 2014.
La Ministra de Agricultura y Desarrollo Rural ad hoc,
CECILIA ÁLVAREZ CORREA GLEN

Formularios y formatos para declaraciones del 2014

DIAN

Resolución 000060
20 de febrero de 2014

Por la cual se prescriben formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el año 2014.

El Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales

En uso de sus facultades legales, en especial de las que le confieren el numeral 12 del artículo 6 del Decreto 4048 de 2008 y de conformidad con lo dispuesto por los artículos, 378, 378-1, 578, 579, 579-2, 596 del Estatuto Tributario, y

Considerando

Que de conformidad con lo previsto por el artículo 578 del Estatuto Tributario, es facultad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prescribir los formularios para la presentación de las declaraciones tributarias,

Resuelve

Artículo 1. Formulario No. 110. Prescribir para la presentación de la "Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas, Personas Naturales y Asimiladas Obligadas a Llevar Contabilidad" correspondiente al año gravable 2013 o fracción del año gravable 2014, el Formulario Modelo N° 110, el cual hace parte integral de la presente Resolución. El número preimpreso inicia con 2014.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pondrá a disposición el Formulario Modelo N° 110 en forma virtual y de manera gratuita en la página web www.dian.gov.co, para su diligenciamiento en el sistema y posterior presentación ante las entidades autorizadas para recaudar.

Parágrafo 1. El formulario adoptado en el presente artículo es de uso obligatorio para las personas jurídicas y asimiladas, los contribuyentes del régimen tributario especial, los declarantes de ingresos y patrimonio, los contribuyentes del impuesto sobre la renta señalados en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario y para las personas naturales y asimiladas, obligados a llevar contabilidad.

No obstante lo anterior, no estarán obligados a utilizar el Formulario Modelo 110, los empleados y trabajadores por cuenta propia, obligados a llevar contabilidad, que opten voluntariamente por aplicar el Sistema de Impuesto Mínimo Alternativo Simple "IMAS", de conformidad con lo establecido en los artículos 334, 335, 340 y 341 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 2. Cuando el contribuyente o declarante haya sido seleccionado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales entre los obligados a cumplir con el deber de declarar a través de los servicios informáticos electrónicos dispuestos por la entidad, deberá presentar la respectiva declaración en forma virtual utilizando el mecanismo de firma respaldada por el correspondiente certificado digital emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Parágrafo 3. El formulario litográfico será utilizado únicamente por los no obligados a presentar virtualmente el Formulario No. 110 y que no opten por utilizar el servicio de diligenciamiento en el sistema.

Artículo 2. Información con relevancia tributaria. Deberán presentar la información con relevancia tributaria correspondiente al año gravable 2013 o fracción del año gravable 2014, teniendo en cuenta el Formato N° 1732 denominado "Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria – Año Gravable 2013":
a) Quienes a 31 de enero de 2014 estuvieren calificados como grandes contribuyentes;

b) Quienes a 31 de enero de 2014 tuvieren la calidad de agencias de aduanas;

c) Los importadores que durante el año 2013 hayan presentado una o más declaraciones de importación y que en la declaración de renta del año gravable 2012, hubieren declarado ingresos brutos y/o patrimonio bruto superior a mil doscientos cincuenta millones de pesos ($1.250.000.000).

d) Las personas jurídicas, sociedades y asimiladas obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012 hubieren declarado ingresos brutos y/o patrimonio bruto superior a mil doscientos cincuenta millones de pesos ($1.250.000.000).

La información a que se refiere este artículo, deberá ser diligenciada simultáneamente con el Formulario N° 110 y presentada a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con mecanismo de firma digital, diligenciando el Formato N° 1732, el cual hace parte integral de la presente Resolución.

Parágrafo. No deberán suministrar la información de que trata el presente artículo, los declarantes de ingresos y patrimonio, así como las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que no se encuentren en alguna de las categorías anteriores.

Artículo 3. Procedimiento. Una vez diligenciado correctamente el Formato N°1732, el Servicio Informático Electrónico generará el correspondiente Formulario No. 110 "Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para las Personas Jurídicas y Asimiladas y Personas Naturales y Asimiladas, Obligadas a llevar Contabilidad", se procederá a la presentación virtual, tanto del Formato N° 1732 como del Formulario N° 110, utilizando el mecanismo de firma respaldada por el correspondiente certificado digital emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, realizando el pago virtual o generar e imprimir el recibo de pago para su presentación y pago en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar.

Parágrafo. Los obligados a presentar virtualmente el Formato N° 1732 y el Formulario N° 110, en caso de hacer correcciones en cualquiera de los dos formularios, deberán generar un nuevo Formato No. 1732 y seguir el procedimiento previsto en este artículo.

Artículo 4. Sanciones. El incumplimiento de la obligación respecto del Formato N° 1732 dará lugar a la aplicación de las sanciones contempladas en el artículo 651 del Estatuto Tributario, cuando no se presente simultáneamente con el Formulario N° 110, o cuando su contenido presente errores, o no corresponda a lo solicitado.

Para la declaración tributaria, serán aplicables las disposiciones que sobre el particular consagra el Estatuto Tributario

Artículo 5. Formulario No. 210. Prescribir para la presentación de la "Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No Obligadas a llevar Contabilidad", por el año gravable 2013 o fracción del año gravable 2014, el Formulario Modelo N° 210 que hace parte integral de la presente resolución. El número preimpreso inicia con 2014.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pondrá a disposición el Formulario Modelo N° 210 en forma virtual y de manera gratuita en la página web www.dian.gov.co, para su diligenciamiento en el sistema y posterior presentación ante las entidades autorizadas para recaudar.

Parágrafo 1. El formulario adoptado en este artículo, es de uso obligatorio para las personas naturales y asimiladas no obligadas a llevar contabilidad.

No obstante lo anterior, no estarán obligados a utilizar el Formulario Modelo No. 210 las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados y trabajadores por cuenta propia, no obligados a llevar contabilidad, que opten por aplicar voluntariamente el Sistema de Impuesto Mínimo Alternativo Simple "IMAS", de conformidad con lo establecido en los artículos 334, 335, 340 y 341 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 2. Cuando el contribuyente o declarante haya sido seleccionado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales entre los obligados a cumplir con el deber de declarar a través de los servicios informáticos electrónicos dispuestos por la entidad, deberá presentar la respectiva declaración en forma virtual utilizando el mecanismo de firma respaldada por el correspondiente certificado digital emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Parágrafo 3. El formulario litográfico será utilizado únicamente por los no obligados a presentar virtualmente el Formulario N° 210 y que no opten por utilizar el servicio de diligenciamiento en el sistema.

Artículo 6. Formulario No. 220. Prescribir para el año gravable 2013, como "Certificado de Ingresos y Retenciones – Año Gravable 2013", el Formulario Modelo Nº 220, diseño que hace parte de la presente resolución.

El Certificado de Ingresos y Retenciones a que se refiere este artículo podrá ser producido por las diferentes casas impresoras o diseñado por los agentes retenedores para ser expedido por computador en formas continuas, siempre y cuando se conserven la distribución y el contenido de la información exigida.

Artículo 7. Inconvenientes Técnicos. Cuando por inconvenientes técnicos no haya disponibilidad de los servicios informáticos electrónicos o se presenten situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente cumplir dentro del vencimiento del plazo fijado para declarar con la obligación de presentar la declaración en forma virtual, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida por el artículo 641 del Estatuto Tributario, siempre y cuando la declaración virtual se presente a más tardar al día siguiente a aquel en que los servicios informáticos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se hayan restablecido o la situación de fuerza mayor se haya superado, de conformidad con el inciso 2 del artículo 579-2 del Estatuto Tributario.

Artículo 8. Vigencia. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación.

Publíquese y Cúmplase
Dada en Bogotá D. C., A los 20-02-2014.
JUAN RICARDO ORTEGA LÓPEZ
Director General

Anexos

Formulario 110. Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas, Personas Naturales y Asimiladas Obligadas a llevar Contabilidad – año gravable 2013.

Formulario 140. Declaración Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE – año gravable 2013.

Formato 1732. Especificaciones para el suministro de la información con relevancia tributaria – año gravable 2013.

Formulario 110

REPUBLICA DE COLOMBIA
DIAN®
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas, Personas Naturales y Asimiladas Obligadas a llevar Contabilidad

Privada

110

1. Año 2013

Colombia
un compromiso que no podemos evadir

Lea cuidadosamente las instrucciones

4. Número de formulario

Datos del declarante

5. Número de Identificación Tributaria (NIT) | 6. DV. | 7. Primer apellido | 8. Segundo apellido | 9. Primer nombre | 10. Otros nombres

11. Razón social | 12. Cód. Dirección Seccional

24. Actividad económica | **Si es una corrección indique:** 26. Cód. | 27. No. Formulario anterior

28. Fracción año gravable 2014 (Marque "X") | 29. Cambio titular inversión extranjera (Marque "X")

Datos informativos	Total costos y gastos de nómina	30	**Renta**	**Renta líquida ordinaria del ejercicio** (48 - 51 - 56, si el resultado es negativo escriba 0)	**57**
	Aportes al sistema de seguridad social	31		**o Pérdida líquida del ejercicio** (51 + 56 - 48, si el resultado es negativo escriba 0)	**58**
	Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	32		Compensaciones	59
Patrimonio	Efectivo, bancos, otras inversiones	33		**Renta líquida** (57 - 59)	**60**
	Acciones y aportes (Sociedades anónimas, limitadas y asimiladas)	34		Renta presuntiva	61
	Cuentas por cobrar	35		Renta exenta	62
	Inventarios	36		Rentas gravables	63
	Activos fijos	37		**Renta líquida gravable** (Al mayor valor entre 60 y 61, reste 62 y sume 63)	**64**
	Otros activos	38	**Ganancias ocasionales**	Ingresos por ganancias ocasionales	65
	Total patrimonio bruto (Sume 33 a 38)	**39**		Costos por ganancias ocasionales	66
	Pasivos	40		Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	67
	Total patrimonio líquido (39 - 40, si el resultado es negativo escriba 0)	**41**		**Ganancias ocasionales gravables** (65 - 66 - 67)	**68**
Ingresos	Ingresos brutos operacionales	42	**Liquidación privada**	**Impuesto sobre la renta líquida gravable**	**69**
	Ingresos brutos no operacionales	43		Descuentos tributarios	70
	Intereses y rendimientos financieros	44		**Impuesto neto de renta** (69 - 70)	**71**
	Total ingresos brutos (Sume 42 a 44)	**45**		Impuesto de ganancias ocasionales	72
	Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	46		Descuento por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales	73
	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	47		**Total impuesto a cargo** (71 + 72 - 73)	**74**
	Total ingresos netos (45 - 46 - 47)	**48**		Anticipo renta por el año gravable 2013 (Casilla 80 declaración 2012)	75
Costos	Costo de ventas y de prestación de servicios	49		Saldo a favor año 2012 sin solicitud de devolución o compensación (Casilla 84 declaración 2012)	76
	Otros costos	50		Autorretenciones	77
	Total costos (49 + 50)	**51**		Otras retenciones	78
Deducciones	Gastos operacionales de administración	52		**Total retenciones año gravable 2013** (77 + 78)	**79**
	Gastos operacionales de ventas	53		Anticipo renta por el año gravable 2014	80
	Deducción inversión en activos fijos	54		**Saldo a pagar por impuesto** (74 + 80 - 75 - 76 - 79, si el resultado es negativo escriba 0)	**81**
	Otras deducciones	55		Sanciones	82
	Total deducciones (Sume 52 a 55)	**56**		**Total saldo a pagar** (81 + 82)	**83**
				o Total saldo a favor (75 + 76 + 79 - 74 - 80 - 82, si el resultado es negativo escriba 0)	**84**

Servicios Informáticos Electrónicos - Más formas de servirle!

85. No. Identificación signatario | 86. DV

981. Cód. Representación

Firma del declarante o de quien lo representa

997. Espacio exclusivo para el sello de la entidad recaudadora
(Fecha efectiva de la transacción)

980. Pago total $

996. Espacio para el número interno de la DIAN / Adhesivo

982. Código Contador o Revisor Fiscal

Firma Contador o Revisor Fiscal. 994. Con salvedades

983. No. Tarjeta profesional

Coloque el timbre de la máquina registradora al dorso de este formulario

2014937

INSTRUCTIVO PARA DILIGENCIAMIENTO DE LA DECLARACIÓN DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS O DE INGRESOS Y PATRIMONIO PARA PERSONAS JURíDICAS Y ASIMILADAS, PERSONAS NATURALES Y ASIMILADAS OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD AÑO GRAVABLE 2013

Estas instrucciones son una orientación general para el diligenciamiento del formulario y no eximen de la obligación de aplicar, en cada caso particular, las normas legales que regulan el impuesto sobre la renta y su complementario de ganancias ocasionales.
Si se trata de la corrección de algún dato de su declaración, deberá diligenciar todas las casillas de un nuevo formulario, el cual reemplaza totalmente al anterior, salvo en la sección pagos, donde debe registrar únicamente los valores que cancele junto con la presentación de la declaración de corrección.
Recuerde que antes de diligenciar el formulario de la declaración debe, de ser necesario, actualizar el Registro Único Tributario.
Todas las casillas destinadas a valores deben ser diligenciadas y aproximadas al múltiplo de mil (1.000) más cercano, si no hay cantidad que registrar, escriba cero (0), no utilice signos negativos ni encierre las cifras en paréntesis.
Para efecto de diligenciar los totales dentro de cada una de las secciones del formulario, los números indicados se refieren al número de casilla, escriba el resultado si es mayor que cero (0); si el resultado es negativo escriba cero (0).
Consulte las tablas de codificación en la cartilla de instrucciones y en la página web: www.dian.gov.co /servicios /formularios /formularios e instructivos

Notas
Este formulario no deberá ser diligenciado por las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, que de conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario pertenezcan a la categoría tributaria de empleados a 31 de diciembre de 2013, las cuales deben diligenciar el formulario 210 "Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No Obligadas a llevar Contabilidad".

Este formulario no deberá ser diligenciado por las personas naturales y asimiladas obligadas a llevar contabilidad, pertenecientes a la categoría tributaria de empleados cuya Renta Gravable Alternativa en el año gravable 2013, sea inferior a cuatro mil setecientas (4.700) UVT, ni por las pertenecientes a la categoría tributaria de trabajadores por cuenta propia cuya Renta Gravable Alternativa en el año gravable 2013, sea inferior a veintisiete mil (27.000) UVT, cuando opten por presentar la Declaración del Impuesto Mínimo Alternativo Simple –IMAS– de conformidad con los artículos 334 y 337 del Estatuto Tributario.

1. **Año:** Corresponde al año gravable que se declara. Viene diligenciado.
4. **Número de formulario:** Espacio determinado para el número único asignado por la DIAN a cada uno de los formularios.
   Nota: De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 del Decreto Ley 19 de 2012 "Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública", la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene dispuesta en la página web los formularios a utilizar, y usted puede diligenciar el respectivo formulario ingresando a www.dian.gov.co, asistido, sin errores y de manera gratuita, luego imprímalo y radíquelo en el banco. Recuerde que usted NO puede imprimir formularios en blanco desde la página web de la DIAN para su posterior diligenciamiento. Tampoco debe usar formularios fotocopiados. En estos casos o cuando se utilicen formularios no oficiales, la DIAN se reserva el derecho de asignar un número que haga único el formulario respectivo.
5. **Número de Identificación Tributaria (NIT):** Escriba el Número de Identificación Tributaria asignado al contribuyente por la DIAN, sin el dígito de verificación, antes del guión, tal como aparece en la casilla 5 de la hoja principal del último Registro Único Tributario (RUT) actualizado. En ningún caso escriba puntos, guiones o letras.
6. **DV:** Escriba el número que en su NIT se encuentra separado por un guión, llamado "Dígito de Verificación" (DV), tal como aparece en la casilla 6 de la hoja principal del último RUT actualizado.
7. **Primer apellido:** Si el contribuyente es persona natural escriba el primer apellido, tal como figura en el documento de identificación, el cual debe coincidir con el registrado en la casilla 31 de la hoja principal del último RUT actualizado; si no coincide, actualice el RUT antes de presentar la declaración.
8. **Segundo apellido:** Si el contribuyente es persona natural escriba el segundo apellido, tal como figura en el documento de identificación, el cual debe coincidir con el registrado en la casilla 32 de la hoja principal del último RUT actualizado; si no coincide, actualice el RUT antes de presentar la declaración.
9. **Primer nombre:** Si el contribuyente es persona natural escriba el primer nombre, tal como figura en el documento de identificación, el cual debe coincidir con el registrado en la casilla 33 de la hoja principal del último RUT actualizado; si no coincide, actualice el RUT antes de presentar la declaración.
10. **Otros nombres:** Si el contribuyente es persona natural escriba el segundo nombre (u otros nombres), tal como figura en el documento de identificación, los cuales deben coincidir con los registrados en la casilla 34 de la hoja principal del último RUT actualizado; si no coinciden actualice el RUT, antes de presentar la declaración.
11. **Razón social:** Si es persona jurídica o sociedad de hecho, escriba la razón social completa, la cual debe coincidir con la registrada en la casilla 35 de la hoja principal del último RUT actualizado; si no coincide, actualice el RUT antes de presentar la declaración. Esta casilla no debe ser diligenciada cuando se trate de persona natural.
12. **Código Dirección Seccional:** Registre el código de la Dirección Seccional que corresponda al domicilio principal de su actividad o negocio, según lo informado en la casilla 12 del Registro Único Tributario "RUT". Verifique que el dato corresponda al último RUT actualizado; si no coincide actualice el RUT antes de presentar la declaración.
24. **Actividad económica:** Escriba el código que corresponda a la actividad económica que le generó el mayor valor de ingresos operacionales en el período gravable a declarar, la cual debe corresponder a alguna de las informadas en el Registro Único Tributario, para el período declarado, casilla 46, o casilla 48, o casilla 50, de la hoja principal. En caso que no corresponda a ninguna de las casillas anteriores, actualice este dato en el RUT, teniendo en cuenta la nueva clasificación de actividades económicas CIIU, adaptada para Colombia prescrita por la DIAN mediante Resolución 139 del 21 de noviembre de 2012.

Si es una corrección indique:
26. **Código: "1"** si es una corrección a la declaración privada, "**2**" si es una corrección a la corrección generada por la DIAN, con base en la Ley 962 de 2005 y **"3"** si es una corrección con posterioridad a un acto administrativo, "4" Proyecto de corrección (Artículo 589, E.T.).
27. **No. formulario anterior:** Si va a corregir una declaración correspondiente al año gravable 2013, escriba aquí los trece dígitos que figuran en la casilla 4 del formulario correspondiente a la declaración objeto de corrección**.** Si va a corregir una declaración generada por la DIAN con base en la Ley 962 de 2005, escriba aquí los dígitos que figuran en la casilla 4 de dicha declaración. Si la corrección es posterior a un acto administrativo, escriba todos los números del acto administrativo.
28. **Fracción año gravable 2014:** Marque con equis (X) esta casilla si la declaración corresponde a una fracción del año gravable 2014, en razón a la liquidación de un ente social o de una sucesión ilíquida.
29. **Cambio titular inversión extranjera (Marque "X"):** Marque con equis (X) esta casilla si la declaración se refiere a una operación que implique el cambio del titular de una inversión extranjera.

SECCIÓN DATOS INFORMATIVOS

30. **Total costos y gastos nómina:** Escriba en esta casilla el valor total de los salarios, prestaciones sociales y demás pagos laborales causados en el año gravable 2013 o en la fracción del período a declarar, independiente de ser costo o gasto.
31. **Aportes al sistema de seguridad social:** Incluya el valor total de los aportes pagados al Sistema de Seguridad Social durante el año 2013 o en la fracción del período a declarar, correspondientes a aportes por salud, a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y por riesgos profesionales.
32. **Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación:** Registre el valor de los aportes parafiscales pagados durante el año gravable 2013 o en la fracción del período a declarar, los cuales deben corresponder al valor solicitado como costo y/o deducción, de conformidad con el artículo 114 del Estatuto Tributario que exige el pago para su procedencia o aceptación.

Nota: Las inconsistencias respecto a la información a que hace referencia el parágrafo 1 del artículo 50 de la Ley 789 de 2002, serán sancionables a título de inexactitud (Ley 1393 de 2010).
Tenga en cuenta lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 respecto a los beneficios para las nuevas pequeñas empresas.

SECCIÓN PATRIMONIO

33. **Efectivo, bancos, otras inversiones:** Escriba en esta casilla el valor patrimonial total de lo poseído a 31 de diciembre de 2013 en efectivo, saldos de los depósitos de cuentas de ahorro, corrientes, en cajillas de seguridad, inversiones mobiliarias, tales como: Bonos, cédulas hipotecarias, bonos de prenda, certificados de depósito a término, títulos de ahorro nacional TAN, títulos de ahorro cafetero TAC, certificados de cambio, etc. Las divisas, títulos, derechos, depósitos, inversiones y demás activos expresados en moneda extranjera, o poseídos en el exterior, el último día del período gravable, se deben expresar con base en la tasa representativa del mercado de la respectiva moneda a esa fecha (Arts. 271 y 271-1 E.T.).
34. **Acciones y aportes (Sociedades anónimas, limitadas y asimiladas):** Lleve a esta casilla el valor patrimonial de las acciones y/o aportes poseídos a 31 de diciembre de 2013 en sociedades anónimas, limitadas y asimiladas.
35. **Cuentas por cobrar:** Registre el valor de los créditos existentes a su favor a 31 de diciembre de 2013.
36. **Inventarios:** El valor a incluir en esta casilla corresponde al costo fiscal que tenían en el último día del año gravable 2013 los conceptos que figuren en inventarios, tales como: Materias primas, productos en proceso y productos terminados; cultivos de mediano y tardío rendimiento, valor total invertido en nuevos cultivos, semovientes, inventario de bienes raíces para la venta.
37. **Activos fijos:** Incluya en esta casilla el valor patrimonial de todos los activos fijos poseídos en el último día del año gravable 2013. Se consideran activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.
38. **Otros activos:** Incluya en esta casilla el valor patrimonial y/o el costo fiscal de todos aquellos bienes poseídos a 31 de diciembre de 2013, no incluidos en las casillas anteriores.
39. **Total patrimonio bruto:** Esta casilla corresponde al resultado de sumar el valor de los activos declarados en las casillas 33 a 38.
40. **Pasivos:** Registre en esta casilla el total de los saldos pendientes de pago a 31 de diciembre de 2013. No incluya provisiones contables que no se acepten fiscalmente.
41. **Total patrimonio líquido:** Escriba en esta casilla el resultado de restar del valor de la casilla 39 (Total patrimonio bruto) el valor de la casilla 40 (Pasivos), cuando sea positivo, de lo contrario escriba cero (0).

Importante: Si usted en las declaraciones de períodos anteriores no revisables por la Dirección Seccional, omitió incluir activos o incluyó pasivos inexistentes, podrá en la presente declaración, adicionarlos a las casillas correspondientes del patrimonio o excluirlos de la casilla del pasivo, respectivamente y conforme a su naturaleza.

SECCIÓN INGRESOS

42. **Ingresos brutos operacionales:** Registre en esta casilla la totalidad de los ingresos (Gravados y no gravados) que correspondan a la explotación del objeto social del contribuyente, obtenidos por concepto de ventas, servicios, honorarios, comisiones, rendimientos derivados de su actividad productora de renta, dividendos, participaciones, ingresos fiduciarios, etc. Si es miembro de un consorcio o unión temporal, deberá declarar los ingresos que le correspondan de acuerdo con su participación en los ingresos del consorcio o unión temporal. Registre en esta casilla además el valor de los ingresos que generen rentas líquidas especiales provenientes

de los contratos de servicios autónomos, la parte de la renta mixta que se considera originada dentro del país y que constituye la renta líquida por actividades de transporte internacional, explotación de películas, explotación de programas de computador. No incluya en estas casillas ingresos para terceros.

43. **Ingresos brutos no operacionales:** Incluya en esta casilla el total de ingresos brutos (Gravados y no gravados) obtenidos durante el período gravable 2013 que no correspondan al desarrollo ordinario de su objeto social, excepto los intereses y demás rendimientos financieros recibidos por actividades distintas a las productoras de renta, los cuales deben registrarse en la casilla siguiente. Algunos de los ingresos a declarar en esta casilla son: Dividendos y participaciones, el ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos a 31 de diciembre de 2013, ingresos por venta de activos fijos poseídos por menos de dos años, venta de terneros nacidos y vendidos en el año 2013, donaciones, regalías, intereses presuntos (Art. 35 E.T.), etc. Registre en esta casilla además el valor de los ingresos provenientes de la recuperación de deducciones, los cuales no pueden ser afectados con costos ni deducciones de la renta ordinaria.
44. **Intereses y rendimientos financieros:** Incluya en esta casilla el cien por ciento (100%) de los rendimientos financieros gravados y no gravados, realizados en el año gravable 2013 provenientes de actividades y operaciones distintas a las de su objeto social, tales como intereses y corrección monetaria, intereses de depósitos a término, descuentos de títulos con descuento, rendimientos recibidos de los fondos de inversión, de valores y comunes, etc.
45. **Total ingresos brutos:** Sume los valores de las casillas 42 a 44 y registre en esta casilla el resultado.
46. **Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas:** Registre en esta casilla el valor de las devoluciones en ventas, los descuentos y las rebajas.
47. **Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional:** Incluya en esta casilla los ingresos que por expresa disposición legal no se someten al impuesto sobre la renta ni ganancia ocasional, tales como: La parte correspondiente al daño emergente en los seguros de daños, invertida en su totalidad en la reposición de bienes iguales o semejantes al objeto de indemnización, etc. Tenga en cuenta que son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado, como capital semilla para el emprendimiento y como capital para el fortalecimiento de la empresa (Artículo 16 Ley 1429 de 2010). No incluya en esta casilla aquellos ingresos relativos a las rentas exentas.
48. **Total ingresos netos:** Al total ingresos brutos, casilla 45, réstele las devoluciones, rebajas y descuentos en ventas, casilla 46, y los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, casilla 47 y registre en esta casilla el resultado.

SECCIÓN COSTOS

49. **Costo de ventas y de prestación de servicios:** Registre en esta casilla el costo de ventas, incluyendo el costo asignado por el ente económico a los artículos y productos vendidos, de acuerdo con el sistema que legalmente le corresponda para establecer el costo de los activos movibles enajenados, y el costo de los servicios prestados. Los rubros a incluir son los de la cuenta "Costo de ventas y de prestación de servicios", o el determinado conforme al juego de inventarios para el sistema periódico (Si está autorizado por Ley). Recuerde que el costo en las ventas a plazos para cada contrato es equivalente a una cuantía que guarde, con los ingresos declarados, la misma proporción que exista entre el costo total y el precio de venta del respectivo contrato.
50. **Otros costos:** Registre en esta casilla todas las demás erogaciones distintas de las anteriores asociadas a los ingresos gravados o a las rentas exentas, que constituyan costo de los activos enajenados, que guarden relación de causalidad con la actividad productora de la renta. Igualmente incluya en esta casilla el costo fiscal de los activos fijos poseídos por menos de dos años. También incorpore en esta casilla los costos legalmente procedentes asociados a los ingresos provenientes de los contratos de servicios autónomos.
    Nota: Si se trata de un contribuyente que percibe rentas exentas, debe dar aplicación a lo consagrado en el Art.177-1 E.T.

Nota: Tenga en cuenta que los beneficios otorgados mediante la Ley 1429 de 2010 en los artículos 9, 10, 11 y 13 llevados como costo no podrán ser incluidos además como deducción o descuento en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios (Artículo 12 Ley 1429 de 2010).

51. **Total costos:** Sume la casilla 49 (Costo de ventas y de prestación de servicios), más casilla 50 (Otros costos), y registre en esta casilla el resultado.

SECCIÓN DEDUCCIONES

52. **Gastos operacionales de administración:** Incluya en esta casilla el valor pagado o abonado en cuenta, por concepto de gastos operacionales de administración realizados durante el año gravable 2013, siempre que se trate de expensas necesarias, es decir, que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la renta y cumplan los demás requisitos necesarios para su deducción, tales como: Salarios, prestaciones y demás pagos laborales, aportes parafiscales y pagos de aportes a seguridad social, la totalidad de los intereses y demás costos y gastos financieros en que haya incurrido, depreciaciones por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en el negocio; el valor de las cuotas de amortización y agotamiento deducibles en el año o período gravable, correspondiente a las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad (Si no lo fueron de acuerdo con otras disposiciones), pagos a la casa matriz, diferencia en cambio, arrendamientos y alquileres, reparaciones locativas, regalías, publicidad y propaganda, el ciento por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros, predial y el cincuenta por ciento (50%) del gravamen a los movimientos financieros certificado por el agente retenedor, etc.

Nota: Recuerde que para la procedencia de la deducción por salarios, el pago de los aportes parafiscales debe ser previo a la presentación de la declaración de renta del período fiscal en que se solicita dicha deducción.

53. **Gastos operacionales de ventas:** Incluya en esta casilla el valor pagado o abonado en cuenta por concepto de gastos realizados durante el año gravable 2013, imputables a las ventas, siempre que tengan relación de causalidad con la renta y cumplan los demás requisitos necesarios para su deducción. Aplique a los conceptos solicitados como deducción por gastos de ventas, lo expresado para la deducción por gastos de administración.
54. **Deducción inversión en activos fijos:** Incluya en esta casilla, el valor de la deducción por inversión en activos fijos. Esta casilla deberá ser diligenciada solamente por quienes se acogieron a los contratos de estabilidad jurídica y de conformidad con lo establecido en el inciso 2 del parágrafo 3° del artículo 1° de la Ley 1430 de 2010.
55. **Otras deducciones:** Registre en esta casilla el valor pagado o abonado en cuenta durante el año gravable 2013 por concepto de gastos asociados a los ingresos gravados y a las rentas exentas que no hayan sido incluidos en otra casilla y que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta, cumpliendo con los demás requisitos necesarios para su deducción. Incluya en esta casilla las deducciones legalmente procedentes asociadas a los ingresos provenientes de los contratos de servicios autónomos.

Importante:
* Tenga en cuenta las limitaciones al monto y las condiciones de cada deducción establecidas en la Ley.
* Los costos y deducciones deben estar respaldados para su aceptación, por factura o documento equivalente, con el cumplimiento de los requisitos establecidos por los Arts. 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.

Nota: Si se trata de un contribuyente que percibe rentas exentas debe dar aplicación a lo consagrado en el Art. 177-1 E.T.

56. **Total deducciones:** Sume las casillas 52 (Gastos operacionales de administración), más casilla 53 (Gastos operacionales de ventas), más casilla 54 (Deducción inversiones en activos fijos) y casilla 55 (Otras deducciones) y registre en esta casilla, el resultado.

Nota: Tenga en cuenta que los beneficios otorgados mediante la Ley 1429 de 2010 en los artículos 9, 10, 11 y 13 llevados como descuento no podrán ser incluidos además como deducción o costo en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios. (Artículo 12 Ley 1429 de 2010).

Importante: Los declarantes de ingresos y patrimonio no deben diligenciar valores en las casillas siguientes; en consecuencia, en ellas registre cero (0).

SECCIÓN RENTA

57. **Renta líquida ordinaria del ejercicio:** Registre en esta casilla el resultado positivo de restar al Total ingresos netos (Casilla 48) el Total costos (Casilla 51) y el Total deducciones (Casilla 56). Si el resultado es inferior a cero (0), escriba cero (0).
58. **o Pérdida líquida del ejercicio:** Si el resultado de sumar las casillas 51 (Total costos) más la casilla 56 (Total deducciones) y restarle la casilla 48 (Total ingresos netos) es mayor que cero (0), registre el resultado; de lo contrario, escriba cero (0).
59. **Compensaciones:** Para determinar el valor límite que podrá llevar como compensación, con la "Renta Líquida ordinaria del ejercicio" obtenida en el año gravable 2013 (Casilla 57 del formulario), tenga en cuenta: a) Las pérdidas fiscales correspondientes podrán compensarse sin límite porcentual de acuerdo con lo previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, y, b) Los excesos de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria determinados a partir del año gravable 2008, proceden hasta concurrencia de la renta líquida ordinaria.
60. **Renta líquida:** A la casilla 57 (Renta líquida ordinaria del ejercicio) reste la casilla 59 (Compensaciones) y registre en esta casilla el resultado.
61. **Renta presuntiva:** Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior (2012). Incluya en esta casilla el valor de la renta presuntiva del año gravable 2013, determinada conforme con las normas que regulan la materia, artículos 189 a 194 del E.T.

Nota: Las pequeñas empresas creadas a partir de la vigencia de la Ley de formalización y generación de empleo no calculan renta presuntiva durante los primeros cinco años y/o 10 primeros años según el caso (parágrafo 3, artículo 4, Ley 1429 de 2010).

62. **Renta exenta:** Registre el valor neto que resulta de sustraer de los ingresos generados por la actividad beneficiada con la exención, los costos y deducciones directamente imputables.
63. **Rentas gravables:** Registre en esta casilla el valor total de las rentas gravables como son el valor de los activos omitidos y/o el de los pasivos inexistentes declarados en períodos anteriores no revisables por la Dirección Seccional, de conformidad con el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.
64. **Renta líquida gravable:** Escriba en esta casilla el resultado de la siguiente operación: Al mayor valor entre la casilla 60 (Renta líquida) y la casilla 61 (Renta presuntiva), reste la casilla 62 (Renta exenta) y sume el valor de la casilla 63 (Rentas gravables); si el resultado es negativo, escriba cero (0).

SECCIÓN GANANCIAS OCASIONALES

65. **Ingresos por ganancias ocasionales:** Escriba en esta casilla la suma de todos los ingresos gravados y no gravados susceptibles de constituir ganancia ocasional, como son: Los provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término superior a dos años, los provenientes por liquidación de sociedades con duración superior a dos años, las provenientes de herencias, legados, donaciones, lo percibido como porción conyugal, rifas, loterías y similares, etc., atendiendo para la cuantificación de los mismos, las normas especiales para cada tipo de operación.
    Nota: Las utilidades susceptibles de constituir ganancias ocasionales se tratan de conformidad con lo establecido en el Libro Primero, Título III del E.T.

66. Costos por ganancias ocasionales: Registre en esta casilla el costo de los activos fijos enajenados, para cuya determinación debe tener en cuenta lo contemplado en el Capítulo II del Título I del Libro Primero, en cuanto le sea aplicable, ya se trate de ganancia ocasional gravada, no gravada o exenta.

67. Ganancias ocasionales no gravadas y exentas: Registre en esta casilla el valor que por ley corresponde a ganancia ocasional no gravada o exenta.

68. Ganancias ocasionales gravables: Registre en esta casilla el resultado de la siguiente operación: A la casilla 65 (Ingresos por ganancias ocasionales) reste la casilla 66 (Costos por ganancias ocasionales) y la casilla 67 (Ganancias ocasionales no gravadas y exentas); si el resultado es mayor que cero (0), registre el valor. Si el resultado de la operación es negativo, registre cero (0).

SECCIÓN LIQUIDACIÓN PRIVADA

69. Impuesto sobre la renta líquida gravable: Si el declarante es una sociedad o asimilada nacional, o sociedad extranjera de cualquier naturaleza contribuyente del régimen ordinario, multiplique el valor de la casilla 64 (Renta líquida gravable) por la tarifa única del veinticinco por ciento (25%). Si es del régimen tributario especial, a la misma casilla aplique la tarifa del veinte por ciento (20%). Si es persona jurídica usuario de zona franca operador o industrial multiplique el valor de la casilla 64 por la tarifa única del quince por ciento (15%). Si es persona natural sin residencia en el país o sucesión ilíquida de causante sin residencia en el país, multiplique el valor de la casilla 64 por la tarifa del treinta y tres por ciento (33%). Si se trata de persona natural residente en el país o asimilada, el impuesto correspondiente es el determinado en la tabla contenida en el Art. 241 E.T.
Nota: Si el contribuyente tiene actividades gravadas a las tarifas del 15% y del 25% debe efectuar de manera separada la depuración de la renta y la liquidación del impuesto sobre la renta ordinaria y/o presuntiva a las tarifas correspondientes (25% y 15%) y consolidar los resultados en esta casilla.
Si el contribuyente, de conformidad con lo previsto en la Ley 963 de 2005 y demás normas concordantes, suscribió un contrato de estabilidad jurídica limitado a un proyecto específico de inversión, debe efectuar de manera separada la depuración de la renta y la liquidación del impuesto sobre la renta con respecto a dicho proyecto y con respecto a las demás actividades que desarrolle dentro de su objeto social a las tarifas correspondientes y consolidar los resultados en esta casilla.
Importante: Tenga en cuenta la progresividad consagrada en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010.

70. Descuentos tributarios: Registre los valores que por disposición de la ley se pueden restar del impuesto de renta determinado, los cuales no pueden ser tratados simultáneamente como costo o deducción.

Notas:

* Tenga en cuenta las limitaciones al monto y las condiciones de cada descuento tributario establecidas en la Ley.

* El impuesto de renta después de descuentos tributarios no puede ser inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto calculado por el sistema de renta presuntiva sobre patrimonio líquido, antes de cualquier descuento.

Importante: Tenga en cuenta que los beneficios otorgados mediante la Ley 1429 de 2010 en los artículos 9, 10, 11 y 13 no podrán ser incluidos además como costo o deducción en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios (Artículo 12 de la Ley 1429 de 2010).

71. Impuesto neto de renta: Registre el resultado de restar de la casilla 69 (Impuesto sobre la renta líquida gravable), la casilla 70 (Descuentos tributarios).

72. Impuesto de ganancias ocasionales: Escriba en esta casilla el veinte por ciento (20%) del valor de ingresos por loterías, rifas y apuestas realizados en el período gravable. La base a la que debe aplicar la tarifa es el valor del premio sin descontar la retención en la fuente que le fue practicada. Además debe liquidar el impuesto que por el valor de las demás ganancias ocasionales casilla 68 le corresponda a la tarifa única del diez por ciento (10%) prevista en los artículos 313, 314 y 316 del Estatuto Tributario.

73. Descuentos por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales: Escriba en esta casilla los impuestos pagados en el exterior a descontar del impuesto de ganancias ocasionales en virtud de lo establecido en convenios vigentes para evitar la doble tributación.

74. Total impuesto a cargo: Sume casillas 71 (Impuesto neto de renta), más casilla 72 (Impuesto de ganancias ocasionales) y reste casilla 73 (Descuentos por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales).

75. Anticipo renta por el año gravable 2013: Escriba el valor registrado en la casilla 80 de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2012 como anticipo para el año gravable 2013. Si no declaró o no obtuvo anticipo, escriba cero (0).

76. Saldo a favor año 2012, sin solicitud de devolución o compensación: Registre el valor incluido en la casilla 84 (O total saldo a favor) determinado en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2012, que no haya sido solicitado en devolución o compensación. Si no tiene saldo a favor del período anterior o no presentó declaración, escriba cero (0).

77. Autorretenciones: Escriba en esta casilla el valor de las autorretenciones en la fuente a título del impuesto de renta, practicadas durante el año gravable 2013.

78. Otras retenciones: Escriba en esta casilla el valor de las retenciones en la fuente a título del impuesto de renta y complementario de ganancias ocasionales que le fueron practicadas durante el año gravable 2013.

79. Total retenciones año gravable 2013: Incluya la sumatoria de la casilla 77 (Autorretenciones) más la casilla 78 (Otras retenciones).

80. Anticipo renta por el año gravable 2014: Determine el anticipo por el impuesto de renta por el año gravable 2014, así:

- En el caso de contribuyentes que declaran por primera vez, el porcentaje de anticipo será del veinticinco por ciento (25%) del impuesto neto de renta (Casilla 71 de este formulario).
- Si se trata del segundo año en que declara, el porcentaje de anticipo será el cincuenta por ciento (50%) del impuesto neto de renta (Casilla 71 de este formulario) o del promedio de lo declarado como impuesto neto de renta en los dos (2) últimos años (Casilla 72 de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2012 de personas jurídicas y asimiladas, personas naturales y asimiladas obligadas a llevar contabilidad y 71 de la presente declaración), a opción del contribuyente.
Para los años siguientes, es decir, a partir del tercer año de declaración, el porcentaje de anticipo será el setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto neto de renta (Casilla 71 de este formulario) o del promedio de lo declarado como impuesto neto de renta en los dos (2) últimos años: (Casilla 72 de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2012 de personas jurídicas y asimiladas, personas naturales y asimiladas obligadas a llevar contabilidad y 71 de la presente declaración), a opción del contribuyente.
A los valores obtenidos en cada una de las situaciones anteriores, reste el monto de las retenciones en la fuente que a título de impuesto sobre la renta, o de su complementario por ganancias ocasionales le hayan practicado durante el año 2013 (Casilla 79 de este formulario) y registre el resultado en esta casilla.
Nota: Los contribuyentes del régimen tributario especial no deben liquidar anticipo del impuesto sobre la renta.

81. Saldo a pagar por impuesto: Si la suma de las casillas 74 (Total impuesto a cargo), más 80 (Anticipo renta por el año gravable 2014), menos la casilla 75 (Anticipo por el año gravable 2013), menos la casilla 76 (Saldo a favor año 2012 sin solicitud de devolución o compensación), menos casilla 79 (Total retenciones año gravable 2013), es mayor que cero (0), escriba el resultado; de lo contrario, escriba cero (0).

82. Sanciones: Incluya en esta casilla el valor total de las sanciones que se generen por la presentación de esta declaración, tales como: Extemporaneidad en la presentación y/o por corrección de la misma. Recuerde que la sanción a declarar no puede ser inferior a la sanción mínima equivalente a diez (10) UVT.

83. Total saldo a pagar: Sume las casillas 81 (Saldo a pagar por Impuesto) más 82 (Sanciones). Si el resultado de la operación es mayor que cero (0), escríbalo en esta casilla. De lo contrario registre cero (0).

84. o Total saldo a favor: Sume el valor de las casillas: 75 (Anticipo por el año gravable 2013), 76 (Saldo a favor año 2012 sin solicitud de devolución o compensación) y 79 (Total retenciones año gravable 2013) y réstele el valor de las casillas: 74 (Total impuesto a cargo), 80 (Anticipo renta por el año gravable 2014) y 82 (Sanciones). Si el resultado de la operación es mayor que cero (0), escríbalo en esta casilla. De lo contrario, registre cero (0).

SECCIÓN SIGNATARIOS

85. Número de Identificación Tributaria (NIT) signatario: Si usted firma como representante de persona jurídica o de persona natural declarante, debe estar registrado en el RUT, escriba el Número de Identificación Tributaria que le asignó la DIAN para este efecto, sin dígito de verificación, casilla 5 de la hoja principal. En ningún caso escriba puntos, guiones o letras.

86. DV.: Si usted firma como representante del declarante, escriba el número que en el NIT se encuentra separado, denominado "Dígito de verificación" (DV), casilla 6 de la hoja principal.

SECCIÓN PAGOS

980. Pago total: Registre en esta casilla el valor a pagar en la presente declaración, por concepto de impuesto, sanciones e intereses.

SECCIÓN FIRMAS

Firma del declarante o de quien lo representa: Espacio destinado para consignar la firma del declarante o de quien lo representa.

981. Código representación: Escriba en esta casilla el código que corresponda al tipo de representación de quien firma como representante del declarante, de acuerdo con la casilla 98 del Registro Único Tributario del declarante.

Firma contador o revisor fiscal: Espacio destinado para consignar la firma del contador o revisor fiscal.

982. Código contador o revisor fiscal: Diligencie en esta casilla el código asignado al contador o al revisor fiscal, según corresponda, así:
1. Contador **2.** Revisor fiscal.
Para lo anterior, tenga en cuenta que se deberán firmar las declaraciones por:
Contador: Los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, cuyo patrimonio bruto en el último día del año gravable 2013, o los ingresos brutos de dicho año sean superiores a cien mil (100.000) UVT.
Revisor fiscal: Las sociedades por acciones, las sucursales de compañías extranjeras, las sociedades en las que, por ley o por estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital y todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, así como todos aquellos declarantes que de conformidad con disposiciones especiales estén obligados a tener revisor fiscal.

983. Número tarjeta profesional: Registre aquí el número de tarjeta profesional asignado al contador o revisor fiscal por la autoridad competente.

994. Con salvedades: Marque con una equis (x) si usted, contador o revisor fiscal, firma la declaración con salvedades.

997. Espacio exclusivo para el sello de la entidad recaudadora: Espacio reservado para uso exclusivo de la entidad recaudadora.

Formulario 140

REPUBLICA DE COLOMBIA

DIAN®

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Declaración Impuesto Sobre la Renta para la Equidad CREE

Privada

140

1. Año 2013

4. Número de formulario

Lea cuidadosamente las instrucciones

Datos del declarante

5. Número de Identificación Tributaria (NIT)	6. DV.	7. Primer apellido	8. Segundo apellido	9. Primer nombre	10. Otros nombres
8 9 0 0 0 0 0 0 0 0	1				

11. Razón social	12. Cód. Dirección Seccional

24. Actividad económica

Si es una corrección indique: 25. Cód. 26. No. Formulario anterior 27. Fracci ón de año (Marque "X")

Base gravable impuesto sobre la renta para la equidad CREE		
Ingresos brutos	28	
Rentas brutas especiales	29	
Devoluciones, rebajas y descuentos	30	
Ingresos no constitutivos de renta	31	
Total ingresos netos	32	
Costos	33	
Deducciones	34	
Renta exenta	35	
Renta por recuperación de deducciones	36	
Base gravable por depuración ordinaria	37	
Base gravable CREE	38	
Base gravable mínima	39	
Liquidación privada		
Total impuesto a cargo	40	
Saldo a favor año anterior sin solicitud de devolución y/o compensación	41	
Autorretenciones a título de CREE	42	
Otras retenciones a título de CREE	43	
Total retenciones CREE año gravable 2013	44	
Saldo a pagar por impuesto	45	
Sanciones	46	
Total saldo a pagar	47	
o Total saldo a favor	48	

Servicios Informáticos Electrónicos - Más formas de servirle!

Este formulario también puede diligenciarlo ingresando a www.dian.gov.co
Asistido, sin errores y de manera gratuita

49. No. Identificación signatario 50. DV

981. Cód. Representación

Firma del declarante o de quien lo representa

997. Fecha efectiva de la transacción

980. Pago total $

Espacio para el número interno de la DIAN

982. Código Contador o Revisor Fiscal

Firma Contador o Revisor Fiscal. 994. Con salvedades

983. No. Tarjeta profesional

2014950

INSTRUCTIVO PARA EL DILIGENCIAMIENTO DE LA DECLARACIÓN IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE

Estas instrucciones son una orientación general para el diligenciamiento del formulario y no eximen de la obligación de aplicar, en cada caso particular, las normas legales que regulan el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE. Si se trata de la corrección de algún dato de su declaración, deberá diligenciar todas las casillas de un nuevo formulario, el cual reemplaza totalmente al anterior, salvo en el pago, donde debe registrar únicamente el valor que cancele junto con la presentación de la declaración de corrección.
Recuerde que antes de diligenciar el formulario de la declaración debe, de ser necesario, actualizar el Registro Único Tributario.
Todas las casillas destinadas a valores deben ser diligenciadas y aproximadas al múltiplo de mil (1.000) más cercano, si no hay cantidad que registrar, escriba cero (0), no utilice signos negativos ni encierre las cifras en paréntesis.
Para efecto de diligenciar los totales dentro de cada una de las secciones del formulario, los números indicados se refieren al número de casilla, escriba el resultado si es mayor que cero (0); si el resultado es negativo escriba cero (0).
Consulte las tablas de codificación en la página web: www.dian.gov.co /servicios /formularios /formularios e instructivos.

1. **Año:** Corresponde al año gravable que se declara. Viene diligenciado.
4. **Número de formulario:** Espacio determinado para el número único asignado por la DIAN a cada uno de los formularios.
   Nota: De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 del Decreto Ley 19 de 2012, "Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública"; la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene dispuesta en la página web los formularios a utilizar, usted puede diligenciar el respectivo formulario ingresando a www.dian.gov.co, asistido, sin errores y de manera gratuita, luego imprímalo y radíquelo en el banco. Recuerde que usted NO puede imprimir formularios en blanco desde la página web de la DIAN para su posterior diligenciamiento. Tampoco debe usar formularios fotocopiados. En estos casos o cuando se utilicen formularios no oficiales, la DIAN se reserva el derecho de asignar un número que haga único el formulario respectivo.
5. **Número de Identificación Tributaria (NIT):** Escriba el Número de Identificación Tributaria asignado al contribuyente por la DIAN, sin el dígito de verificación, antes del guión, tal como aparece en la casilla 5 de la hoja principal del último Registro Único Tributario (RUT) actualizado. En ningún caso escriba puntos, guiones o letras.
6. **DV.:** Escriba el número que en su NIT se encuentra separado por un guión, llamado "Dígito de Verificación" (DV), tal como aparece en la casilla 6 de la hoja principal del último RUT actualizado.
7. **Primer apellido:** Casilla No diligenciable.
8. **Segundo apellido:** Casilla No diligenciable.
9. **Primer nombre:** Casilla No diligenciable.
10. **Otros nombres:** Casilla No diligenciable.
11. **Razón social:** Si es persona jurídica o sociedad de hecho, escriba la razón social completa, la cual debe coincidir con la registrada en la casilla 35 de la hoja principal del último RUT actualizado; si no coincide, actualice el RUT antes de presentar la declaración.
12. **Código Dirección Seccional:** Registre el código de la Dirección Seccional que corresponda al domicilio principal de su actividad o negocio, según lo informado en la casilla 12 del Registro Único Tributario "RUT". Verifique que el dato corresponda al último RUT actualizado, si no coincide actualice el RUT antes de presentar la declaración.
24. **Actividad económica:** Escriba el código que corresponda a la actividad económica principal, la cual debe corresponder a alguna de las informadas en el Registro Único Tributario, para el período declarado, casilla 46, o casilla 48, o casilla 50, de la hoja principal. En caso que no corresponda a ninguna de las casillas anteriores, actualice este dato en el RUT, teniendo en cuenta la nueva clasificación de actividades económicas CIIU., adaptada para Colombia prescrita por la DIAN mediante Resolución 139 del 21 de noviembre de 2012.

Si es una corrección indique.

25. Código "1" si es una corrección a la declaración privada, "2" con base en la Ley 962 de 2005 y "3" si se corrige con posterioridad a un acto administrativo, "4" Proyecto de corrección (Artículo 589 del E.T.).
26. **No. formulario anterior:** Si va a corregir una declaración, escriba aquí los trece dígitos que figuran en la casilla 4 del formulario correspondiente a la declaración objeto de corrección**.** Si va a corregir una declaración generada por la DIAN con base en la Ley 962 de 2005, escriba aquí los dígitos que figuran en la casilla 4 de dicha declaración. Si la corrección es posterior a un acto administrativo, escriba todos los números del acto administrativo.
27. **Fracción año gravable:** Marque con equis (X) esta casilla si la declaración corresponde a una fracción del año gravable, en razón a la liquidación de un ente social.

Base gravable impuesto sobre la renta para la equidad CREE

28. **Ingresos brutos:** Registre en esta casilla la totalidad de los ingresos brutos realizados en el año o periodo gravable, susceptibles de incrementar el patrimonio, sin incluir las ganancias ocasionales.
    Nota: No incluya en esta casilla los ingresos provenientes de renta por recuperación de deducciones y rentas brutas especiales.

29. **Rentas brutas especiales:** Registre en esta casilla el valor de las rentas brutas especiales establecidas en el Capítulo IV del Libro Primero del Estatuto Tributario.

30. **Devoluciones, rebajas y descuentos:** Registre en esta casilla el valor de las devoluciones, los descuentos y las rebajas.
31. **Ingresos no constitutivos de renta:** Incluya en esta casilla los ingresos no constitutivos de renta previstos en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 que en el año gravable correspondan a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.
32. **Total ingresos netos:** Al total ingresos brutos, casilla 28, sumele las rentas brutas especiales, casilla 29, restele las devoluciones, rebajas y descuentos, casilla 30 y los ingresos no constitutivos de renta, casilla 31 y registre en esta casilla el resultado.
33. **Costos:** Incluya en esta casilla los costos aceptables para la determinación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios de conformidad con el Capítulo 11 del Título 1 del Libro Primero del Estatuto Tributario.
34. **Deducciones:** Registre en esta casilla el valor de las deducciones de los artículos 109 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 Y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 107 Y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127,128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario. Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos 118, 124-1, 124-2. 151 a 155 y 177 a 177-2 del Estatuto Tributario.
35. **Renta exenta:** Registre el valor de las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones que contiene el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, el artículo 4 del Decreto 841 de 1998, el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999 y las exenciones contempladas en el numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario por los años 2013 a 2017.
36. **Renta por recuperación de deducciones:** Registre en esta casilla el valor de las deducciones concedidas en años anteriores que disminuyeron la renta bruta y que han sido recuperadas en el presente año gravable.
37. **Base gravable por depuración ordinaria:** Registre en esta casilla el resultado de sumar las casillas, Total ingresos netos (Casilla 32), Renta por recuperación de deducciones (casilla 36) y restar las casillas, Costos (Casilla 33), Deducciones (Casilla 34) y Renta exenta (Casilla 35). Si el resultado es inferior a cero (0), escriba cero (0).
38. **Base gravable CREE:** Registre en esta casilla el valor de la casilla 37.
39. **Base gravable mínima:** Para efectos del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, la base gravable del contribuyente no podrá ser inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. Determinada conforme con las normas que regulan la materia, artículos 189 y 193 del E.T., esta base será aplicada por la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE.

Liquidación privada

40. **Total impuesto a cargo:** Si el declarante es una sociedad o asimilada nacional, o sociedad extranjera de cualquier naturaleza contribuyente del CREE, el mayor valor entre la casilla 38 (Base gravable CREE) y la casilla 39 (Base gravable mínima), multiplíquelo por la tarifa única del ocho por ciento (8%). Para los años 2013, 2014 y 2015 la tarifa del CREE será del nueve (9%).
41. **Saldo a favor año anterior sin solicitud de devolución y/o compensación**: Registre el valor incluido en la casilla 48 "O total saldo a favor" determinado en la declaración de renta para la equidad CREE del año gravable anterior. Si no tiene saldo a favor del período anterior o no presentó declaración, escriba cero (0).
    Nota: Esta casilla debe ser diligenciada únicamente cuando la declaración que se presenta corresponde a la fracción de año gravable 2014.
42. **Autorretenciones a título de CREE:** Escriba en esta casilla el valor de las autorretenciones en la fuente a título del impuesto de renta para la equidad CREE, practicadas durante el año gravable 2013.
43. **Otras retenciones a título de CREE:** Escriba en esta casilla el valor de las retenciones en la fuente a título del Impuesto de renta para la equidad CREE que le fueron practicadas durante el año gravable 2013.
44. **Total retenciones CREE año gravable 2013:** Incluya la sumatoria de la casilla 42 (Autorretenciones) más la casilla 43 (Otras retenciones).
45. **Saldo a pagar por impuesto:** Si el resultado de las casillas 40 (Total impuesto a cargo), menos la casilla 41 (Saldo a favor año anterior sin solicitud de devolución y/o compensación), menos la casilla 44 (Total retenciones CREE año gravable 2013), es mayor que cero (0), escriba el resultado, de lo contrario escriba cero (0).
46. **Sanciones:** Incluya en esta casilla el valor total de las sanciones que se generen por la presentación de esta declaración, tales como: Extemporaneidad en la presentación y/o por corrección de la misma. Recuerde que la sanción a declarar no puede ser inferior a la sanción mínima equivalente a diez (10) UVT.
47. **Total saldo a pagar:** Sume las casillas 40 (Total Impuesto a cargo) más 46 (Sanciones) y réstele la casilla 41 (Saldo a favor año anterior sin solicitud de devolución y/o compensación) y casilla 44 (Total retenciones CREE año gravable 2013). Si el resultado de la operación es mayor que cero (0), escríbalo en esta casilla. De lo contrario registre cero (0).
48. **o Total saldo a favor:** Sume el valor de las casillas: 41 (Saldo a favor año anterior sin solicitud de devolución y/o compensación) y 44 (Total retenciones CREE año gravable 2013) y réstele el valor de las casillas: 40 (Total impuesto a cargo) y 46 (Sanciones). Si el resultado de la operación es mayor que cero (0), escríbalo en esta casilla. De lo contrario registre cero (0).

49. **Número de Identificación Tributaria (NIT) signatario:** Si usted firma como representante de persona jurídica, debe estar registrado en el RUT, escriba el Número de Identificación Tributaria que le asignó la DIAN para este efecto, sin dígito de verificación, casilla 5 de la hoja principal. En ningún caso escriba puntos, guiones o letras.
50. **DV.:** Si usted firma como representante del declarante, escriba el número que en el NIT se encuentra separado, denominado "Dígito de verificación" (DV), casilla 6 de la hoja principal.

980. **Pago total:** Registre en esta casilla el valor a pagar en la presente declaración, por concepto de impuesto, sanciones e intereses.

Firma del declarante o de quien lo representa: Espacio destinado para consignar la firma del declarante o de quien lo representa.

981. **Código representación:** Escriba en esta casilla el código que corresponda al tipo de representación de quien firma como representante del declarante, de acuerdo con la casilla 98 del Registro Único Tributario del declarante.

Firma contador o revisor fiscal: Espacio destinado para consignar la firma del contador o revisor fiscal.

982. **Código contador o revisor fiscal:** Diligencie en esta casilla el código asignado al contador o al revisor fiscal, según corresponda, así:
    1. Contador, **2.** Revisor fiscal.
    Para lo anterior, tenga en cuenta que se deberán firmar las declaraciones por:
    Contador: Los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, cuyo patrimonio bruto en el último día del año gravable 2012, o los ingresos brutos de dicho año sean superiores a cien mil (100.000) UVT.
    Revisor fiscal: Las sociedades por acciones, las sucursales de compañías extranjeras, las sociedades en las que, por ley o por estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital y todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, así como todos aquellos declarantes que de conformidad con disposiciones especiales estén obligados a tener revisor fiscal.
983. **Número tarjeta profesional:** Registre aquí el número de tarjeta profesional asignado al contador o revisor fiscal por la autoridad competente.
994. **Con salvedades:** Marque con una equis (x) si usted, contador o revisor fiscal, firma la declaración con salvedades.
997. **Fecha efectiva de la transacción:** Espacio reservado para uso exclusivo de la DIAN.

Formato 1732

DIAN	Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013	MUISCA	1732

1. Año	2013	Espacio reservado para la DIAN	4. Número de formulario

Datos del declarante

5. Número de Identificación Tributaria (NIT)	6.DV.	7. Primer apellido	8. Segundo apellido	9. Primer nombre	10. Otros nombres

11. Razón social	12. Cód. Direc. Seccional

25. Corrección a la declaración, seleccione tipo		26. Corrección del formato 1732, seleccione		
27. No. Declaración de renta asociada		28. N° Formulario anterior		29. Fracción año gravable 2014	
546. Nuevos empleos generados bajo la vigencia de Ley 1429 de 2010					

Datos informativos SI / NO

547. Persona natural	
548. Contribuyente del régimen tributario especial	
549. Contribuyente del régimen tributario especial de los previstos en el numeral 4o. del artículo 19 E.T.	
550. Entidad del sector financiero	
551. Empresa editorial y se acoge al beneficio del art. 21 Ley 98 de 1993	
552. Sociedad extranjera o persona natural no residente que presta servicio de transporte entre lugares colombianos y extranjeros	
553. Obligado a aplicar sistemas especiales de valoración de inversiones	
554. Costo de los activos movibles enajenados establecidos por el sistema de juego inventarios	
555. Costo de los activos movibles establecido simultáneamente por juego inventario y por sistema de inventario permanente	
556. Progresividad de la tarifa de impuesto de renta	
557. Programa de reorganización empresarial durante el año gravable	

Colombia, un compromiso que no podemos evadir.

997. Fecha efectiva de la transacción

DIAN

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Espacio reservado para la DIAN

Página de Hoja No. 2

4. Número de formulario

Patrimonio	Valor fiscal		Valor contable	
100. Efectivo, bancos y cuentas de ahorro moneda nacional y extranjera	1		2	
101. Derechos fiduciarios	1		2	
102. Otras inversiones	1		2	
103. Provisión protección de inversiones	1		2	
104. Omitidos en períodos anteriores	1		2	
105. Efectivo, bancos, otras inversiones	1		2	
106. Acciones y aportes en sociedades y entidades nacionales	1		2	
107. Acciones y aportes en sociedades ubicadas en el exterior	1		2	
108. Accciones y aportes en países con los cuales Colombia tiene convenios de doble tributación	1		2	
109. Provisiones acciones y aportes	1		2	
110. Omitidos en períodos anteriores	1		2	
111. Acciones y aportes (Sociedades anónimas, limitadas y asimiladas)	1		2	
112. Clientes nacionales y extranjeros	1		2	
113. Cuentas por cobrar a vinculados nacionales y extranjeros	1		2	
114. Cuentas por cobrar a socios o accionistas, comuneros, cooperados	1		2	
115. Otros deudores y deudores varios	1		2	
116. Provisión deudas de difícil cobro	1		2	
117. Otras provisiones sector financiero	1		2	
118. Otras provisiones	1		2	
119. Omitidos en períodos anteriores	1		2	
120. Cuentas por cobrar	1		2	
121. Materias primas	1		2	
122. Productos en proceso de producción	1		2	
123. Obras de construcción en curso, de urbanismo y contratos en ejecución	1		2	
124. Cultivos en desarrollo y plantaciones agrícolas	1		2	
125. Productos terminados	1		2	
126. Mercancías no fabricadas por la empresa	1		2	
127. Ganado de cría y leche	1		2	
128. En actividades avícolas, piscicolas y otras especies menores	1		2	
129. Terrenos y bienes raices para la venta	1		2	
130. Materiales, repuestos, accesorios, envases y empaques	1		2	
131. Inventarios en tránsito	1		2	
132. Provisión o disminución de inventarios	1		2	
133. Omitidos en períodos anteriores	1		2	
134. Inventarios	1		2	
135. Terrenos	1		2	
136. Materiales proyectos petroleros	1		2	
137. Construcciones en curso	1		2	
138. Maquinaria y equipos en montaje y/o propiedades planta y equipo en tránsito	1		2	
139. Construcciones y edificaciones	1		2	
140. Depreciación acumulada de construcciones y edificaciones	1		2	
141. Maquinaria y equipo	1		2	
142. Depreciación acumulada de maquinaria y equipo	1		2	
143. Equipo de oficina	1		2	
144. Depreciación acumulada de equipo de oficina	1		2	
145. Equipo de computo y comunicación	1		2	
146. Depreciación acumulada de equipo de cómputo y comunicación	1		2	
147. Equípo médico y científico	1		2	

DIAN

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Espacio reservado para la DIAN

Página de **Hoja No. 3**

4. Número de formulario

Patrimonio	Valor fiscal	Valor contable
149. Equipos de hoteles y restaurantes	1	2
150. Depreciación acumulada de equipos de hoteles y restaurantes	1	2
151. Flota y equipo de transporte; fluvial y/o marítimo; aéreo y férreo	1	2
152. Depreciación acumulada de flota y equipo de transporte; fluvial y/o marítimo; aéreo y férreo	1	2
153. Acueductos, plantas y redes	1	2
154. Depreciación acumulada de acueductos, plantas y redes	1	2
155. Plantaciones agrícolas y forestales	1	2
156. Amortización acumulada de plantaciones agrícolas y forestales	1	2
157. Vías de comunicación	1	2
158. Amortización acumulada de vías de comunicación	1	2
159. Minas, canteras, pozos artesianos y yacimientos	1	2
160. Agotamiento acumulado de minas, canteras, pozos artesianos y yacimientos	1	2
161. Bienes en leasing	1	2
162. Depreciación y/o amortización acumulada de bienes en leasing	1	2
163. Depreciación, amortización y/o agotamiento diferido		2
164. Otros activos fijos	1	2
165. Depreciación y/o agotamiento acumulado de otros activos fijos	1	2
166. Provisiones activos fijos	1	2
167. Omitidos en perÍodos anteriores	1	2
168. Activos fijos	1	2
169. Bienes realizables, recibidos en pago y restituidos	1	2
170. Provisión para bienes realizables recibidos en pago y constituidos	1	2
171. Gastos pagados por anticipado	1	2
172. Cargos diferidos	1	2
173. Amortización acumulada de cargos diferidos	1	2
174. Intangibles (Good-will, marcas, patentes y otros)	1	2
175. Amortización acumulada de intangibles	1	2
176. Amortización diferida		2
177. Impuesto diferido débito		2
178. Aceptaciones, operaciones de cobertura y derivados financieros	1	2
179. Otros activos diferentes de los anteriores	1	2
180. Provisiones otros activos	1	2
Valorizaciones y reajustes acumulados 181. De inversiones		2
182. De propiedad, planta y equipo		2
183. De semovientes		2
184. De otros activos		2
185. Omitidos en perÍodos anteriores	1	2
186. Otros activos	1	2
187. Total patrimonio bruto	1	2
188. Obligaciones financieras en moneda nacional	1	2
189. Obligaciones financieras en moneda extranjera	1	2
190. Proveedores en moneda nacional	1	2
191. Proveedores en moneda extranjera	1	2
192. Casa matriz y/o vinculados económicos del país	1	2
193. Casa matriz, vinculados económicos y/o partes relacionadas del exterior (Proveedores, cuentas por pagar)	1	2
194. Otras cuentas por pagar en moneda nacional	1	2
195. Otras cuentas por pagar en moneda extranjera	1	2
196. Deudas con socios y/o accionistas	1	2

DIAN

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Página de **Hoja No. 4**

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

Patrimonio		Valor fiscal		Valor contable	
197. Impuesto de renta por pagar		1		2	
198. Impuesto a las ventas por pagar				2	
199. Otros impuestos por pagar		1		2	
200. Obligaciones laborales		1		2	
201. Cálculo actuarial para pago de futuras pensiones de jubilación		1		2	
202. Pensiones de jubilación por amortizar		1		2	
203. Pasivos estimados y provisiones		1		2	
204. Ingresos recibidos por anticipado		1		2	
205. Impuestos diferidos por pagar		1		2	
206. Ingresos recibidos para terceros		1		2	
207. Reserva matemática y/o técnica y otros pasivos exclusivos en compañías de seguros		1		2	
208. Pasivos por derivados financieros y operaciones de cobertura		1		2	
209. Otros pasivos diferentes de los anteriores		1		2	
210. Inexistentes en períodos anteriores		1		2	
211. Pasivos		1		2	
212. Total patrimonio líquido		1		2	

Informativo		Valor fiscal	Valor contable	
Capital	213. Capital		2	
	214. Capital asignado e inversión suplementaria		2	
	215. Aportes del Estado		2	
	216. Fondo social		2	
Superavit	217. Prima en colocación de acciones		2	
	218. Donaciones		2	
	219. Crédito mercantil y "Know how"		2	
	220. Método de participación		2	
	221. Diferencia en cambio por inversiones en compañias controladas		2	
	222. Otros		2	
Reservas	223. Reservas obligatorias gravadas		2	
	224. Reservas obligatorias no gravadas		2	
	225. Reserva Art. 130 E.T susceptible de ser gravada		2	
	226. Reserva Art. 130 E.T susceptible de no ser gravada		2	
	227. Reservas gravadas sistemas especiales de valoración de inversiones		2	
	228. Reservas no gravadas sistemas especiales de valoración de inversiones		2	
	229. Reserva para readquisición de acciones propias		2	
	230. Acciones propias readquiridas		2	
	231. Otras reservas gravadas		2	
	232. Otras reservas no gravadas		2	
233. Revalorización del patrimonio			2	
234. Dividendos o participaciones decretados en acciones o cuotas			2	
Resultados	235. Utilidades del ejercicio		2	
	236. Pérdidas del ejercicio		2	
	237. Utilidades acumuladas de periodos anteriores gravadas		2	
	238. Utilidades acumuladas de periodos anteriores no gravadas		2	
	239. Pérdidas acumuladas de periodos anteriores		2	
uperavit por valorización	240. De inversiones		2	
	241. De propiedad, planta y equipo		2	
	242. De semovientes		2	

DIAN

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Página de **Hoja No. 5**

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

Ingresos		Valores (Ver convenciones)			
Nacionales o en moneda nacional	244. Ingresos brutos por venta de bienes	1		2	
		3		4	
	245. Ingresos brutos por venta de bienes a vinculados económicos o partes relacionadas	1		2	
		3		4	
	246. Ingresos brutos por honorarios, comisiones y servicios	1		2	
		3		4	
	247. Ingresos brutos por prestación de servicios a vinculados económicos o partes relacionadas	1		2	
		3		4	
	248. Ingresos brutos por explotación de intangibles	1		2	
		3		4	
	249. Ingresos brutos por arrendamientos y alquileres	1		2	
		3		4	
Del exterior o en moneda extranjera	250. Ingresos brutos por venta de bienes	1		2	
		3		4	
	251. Ingresos brutos por venta de bienes a vinculados económicos o partes relacionadas	1		2	
		3		4	
	252. Ingresos brutos por ventas a Sociedad de Comercialización Internacional	1		2	
		3		4	
	253. Ingresos brutos por ventas a usuarios de zonas francas	1		2	
		3		4	
	254. Ingresos brutos por honorarios, comisiones y servicios	1		2	
		3		4	
	255. Ingresos brutos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	1		2	
		3		4	
	256. Ingresos brutos por prestación de servicios a vinculados económicos o partes relacionadas	1		2	
		3		4	
	257. Ingresos brutos por explotación de intangibles	1		2	
		3		4	
	258. Ingresos brutos por explotación de intangibles con vinculados económicos o partes relacionadas	1		2	
		3		4	
	259. Ingresos brutos por arrendamientos y alquileres	1		2	
		3		4	
260. Ingresos brutos en actividades de seguros, capitalización y fiduciarios		1		2	
		3		4	
261. Ingresos brutos en contratos de servicios autónomos		1		2	
		3		4	
262. Ingresos brutos en actividad agrícola		1		2	
		3		4	
263. Ingresos brutos en actividad ganadera y en comercio de ganado		1		2	
		3		4	
264. Ingresos por otras actividades pecuarias		1		2	
		3		4	
265. Ingresos brutos por dividendos y participaciones		1		2	
		3		4	
266. Otros ingresos brutos operacionales		1		2	
		3		4	
267. Ingresos brutos operacionales provenientes de países con convenio de doble tributación		1			
		3		4	

Concepto: 1. Ingresos susceptibles de constituir renta gravada 2. Valor contable 3. Ingresos susceptibles de constituir renta exenta 4. Ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional

DIAN — Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Página de **Hoja No. 6**

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

Ingresos		Valores (Ver convenciones)					
268. Ingresos brutos operacionales		1		2		3	
		4					
Nacionales o en moneda nacional	269. Ingresos brutos por otras ventas	1		2		3	
		4					
	270. Ingresos brutos por honorarios, comisiones y servicios	1		2		3	
		4					
	271. Ingresos brutos por otras ventas y prestación de servicios a vinculados económicos o partes relacionadas	1		2		3	
		4					
	272. Ingresos brutos por explotación de intangibles	1		2		3	
		4					
	273. Ingresos brutos por arrendamientos y alquileres	1		2		3	
		4					
Del exterior o en moneda extranjera	274. Ingresos brutos por otras ventas	1		2		3	
		4					
	275. Ingresos brutos por honorarios, comisiones y servicios	1		2		3	
		4					
	276. Ingresos brutos por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	1		2		3	
		4					
	277. Ingresos brutos por otras ventas y prestación de servicios a vinculados económicos o partes relacionadas	1		2		3	
		4					
	278. Ingresos brutos por explotación de intangibles con vinculados económicos o partes relacionadas	1		2		3	
		4					
	279. Ingresos brutos por ventas a sociedad de comercialización internacional	1		2		3	
		4					
	280. Ingresos brutos por ventas a usuarios de zonas francas	1		2		3	
		4					
	281. Otros ingresos brutos por explotación de intangibles	1		2		3	
		4					
	282. Ingresos brutos por arrendamientos y alquileres	1		2		3	
		4					
283. Ingresos brutos por diferencia en cambio		1		2		3	
		4					
284. Dividendos y participaciones exigibles		1		2		3	
		4					
285. Ingresos método de participación				2			
286. Ingresos brutos por prima en colocación de acciones		1		2			
287. Ingresos brutos por enajenación de acciones		1		2		3	
		4		5			
288. Ingresos brutos en liquidación de sociedades		1		2		3	
		4		5			
289. Ingresos brutos en fusión, escisión o transformación de sociedades		1		2		3	
		4					
290. Indemnizaciones		1		2		3	
		4					
291. Ingresos por recuperación de deducciones		1		2		3	

Concepto: 1. Ingresos susceptibles de constituir renta gravada 2. Valor contable 3. Ingresos susceptibles de constituir renta exenta

DIAN

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Página de **Hoja No. 7**

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

Ingresos		Valores (Ver convenciones)					
Activos fijos	292. Ingresos brutos por venta de valores mobiliarios poseídos por menos de dos (2) años	1		2		3	
		4					
	293. Ingresos brutos por venta de otros activos fijos poseídos por menos de dos (2) años	1		2		3	
		4					
	294. Ingresos brutos por venta de valores mobiliarios poseídos dos (2) años o más			2		3	
		4		5			
	295. Ingresos brutos por venta de otros activos fijos poseídos dos (2) años o más			2		3	
		4		5			
296. Ingresos por rifas, loterías, apuestas y similares				2			
				5			
297. Ingresos por herencias y legados				2		3	
		4		5			
298. Ingresos por aportes, contribuciones, subsidios y otros		1		2		3	
		4		5			
299. Ingresos por donaciones				2		3	
		4		5			
300. Otros ingresos diferentes de los anteriores		1		2		3	
		4		5			
301. Ingresos brutos no operacionales provenientes de países con convenio de doble tributación		1				3	
		4					
302. Ingresos brutos no operacionales		1		2		3	
		4		5			
303. Intereses		1		2		3	
		4					
304. Intereses por préstamos a socios		1		2			
305. Intereses por inversiones en títulos		1		2		3	
		4					
306. Ingresos por derivados financieros		1		2		3	
		4					
307. Ingresos por valoración de inversiones, derivados y operaciones de cobertura		1		2		3	
		4					
308. Intereses por créditos hipotecarios		1		2		3	
		4					
309. Otros ingresos diferentes de los anteriores		1		2		3	
		4					
310. Intereses y rendimientos financieros provenientes de países con convenio de doble tributación		1				3	
		4					
311. Intereses y rendimientos financieros		1		2		3	
		4					
312. Total ingresos brutos		1		2		3	
				5			
313. Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas		1		2		3	
314. Ingresos no constitutivos de renta							
		4					
315. Total ingresos netos		1		2		3	
				5			
316. Ingresos no constitutivos de ganancia ocasional		1					
317. Ingresos provenientes de países con convenio de doble tributación		1					

Concepto: 1. Ingresos susceptibles de constituir renta gravada 2. Valor contable 3. Ingresos susceptibles de constituir renta exenta

DIAN

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Página de **Hoja No. 8**

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

Costos			Valor fiscal		Valor contable	
Costos de producción o de operación		318. Inventario inicial de materia prima, materiales y suministros	1		2	
		319. Compras de materia prima, materiales y suministros	1		2	
		320. Inventario final de materia prima, materiales y suministros	1		2	
		321. Inventario inicial de productos en proceso	1		2	
		322. Mano de obra directa	1		2	
	Costos generales de fabricación	323. Mano de obra indirecta	1		2	
		324. Depreciaciones	1		2	
		325. Amortizaciones	1		2	
		326. Agotamiento	1		2	
		327. Diferencia en cambio	1		2	
		328. Pagos al exterior por servicios técnicos, asitencia técnica y consultoría	1		2	
		329. Otros costos generales de fabricación	1		2	
		330. Servicios contratados con terceros	1		2	
		331. Inventario final de productos en proceso	1		2	
		332. Aportes a EPS	1		2	
		333. Aportes a ARP	1		2	
		334. Aportes a fondos de pensiones	1		2	
		335. Aportes al SENA	1		2	
		336. Aportes al ICBF	1		2	
		337. Aportes a cajas de compensación familiar	1		2	
		338. Regalías pagadas en el país y al exterior	1		2	
339. Inventario inicial de productos terminados y mercancías para la venta			1		2	
340. Compras de productos terminados y mercancías para la venta			1		2	
341. Inventario final de productos terminados y mercancías para la venta			1		2	
342. Costo de ventas y de prestación de servicios			1		2	
343. En la actividad agrícola			1		2	
344. En la actividad ganadera, en comercio de ganado y en pesca			1		2	
345. En exploración y explotación de carbón			1		2	
346. En exploración y explotación de hidrocarburos			1		2	
347. En exploración y explotación de gases y minerales			1		2	
348. En exploración y explotación de otros recursos			1		2	
349. En la actividad de seguros y capitalización			1		2	
350. En contratos de servicios autónomos			1		2	
351. Otros costos diferentes a los anteriores			1		2	
352. Costos imputables a ingresos que no constituyen renta			1			
353. Costo de ventas y de prestación de servicios			1		2	
Activos fijos		354. Costos en venta de valores mobiliarios poseídos por menos de dos (2) años	1		2	
		355. Costos en venta de otros activos fijos poseídos por menos de dos (2) años	1		2	
		356. Costos en venta de valores mobiliarios poseídos por dos (2) años o más	1		2	
		357. Costos en venta de otros activos fijos poseídos por dos (2) años o más	1		2	
358. Costos imputables a ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional			1			
359. Otros costos			1		2	
360. Costos imputables a las rentas exentas			1			
361. Costos incurridos en el exterior			1			
362. Costos incurridos en países con convenio de doble tributación			1			
363. Total costos			1		2	

Colombia, un compromiso que no podemos evadir.

DIAN

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Página de Hoja No. 9

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

	Deducciones		Valor fiscal		Valor contable	
Gastos operacionales de administración	364. Salarios y prestaciones sociales	1		2		
	365. Aportes a EPS	1		2		
	366. Aportes a ARP	1		2		
	367. Aportes a fondos de pensiones	1		2		
	368. Aportes al SENA	1		2		
	369. Aportes al ICBF	1		2		
	370. Aportes a cajas de compensación familiar	1		2		
	371. Servicios, honorarios y comisiones a favor de residentes o domiciliados en el pais	1		2		
	372. Servicios, honorarios y comisiones a favor de vinculados económicos o partes relacionadas del país	1		2		
	373. Servicios, honorarios y comisiones a favor de no residentes o no domiciliados en el país	1		2		
	374. Servicios, honorarios y comisiones a favor de vinculados económicos o partes relacionadas del exterior	1		2		
	375. Servicios técnicos, asistencia y consultoría pagados a no residentes o no domiciliados en el país	1		2		
	376. impuestos	1		2		
	377. Tasas	1		2		
	378. Contribuciones, afiliaciones y aportes	1		2		
	379. Arrendamientos y alquiler	1		2		
	380. Seguros y gastos legales	1		2		
	381. Regalías pagadas en el país y en el exterior	1		2		
	382. Mantenimiento, reparaciones, adecuación e instalación	1		2		
	383. Depreciaciones	1		2		
	384. Amortizaciones	1		2		
	385. Provisión general de cartera	1		2		
	386. Provisión individual de cartera	1		2		
	387. Provisión para bienes recibidos en dación en pago	1		2		
	388. Provisión otros activos	1		2		
	389. Deudas manifiestamente perdidas o sin valor	1		2		
	390. Pérdida de bienes	1		2		
	391. Otros gastos a favor de no residentes o no domiciliados en el país	1		2		
	392. Otros gastos operacionales de administración	1		2		
	393. Gastos incurridos en países con convenio de doble tributación	1				
	394. Gastos operacionales de administración	1		2		
Gastos operacionales de ventas	395. Salarios y prestaciones sociales	1		2		
	396. Aportes a EPS	1		2		
	397. Aportes a ARP	1		2		
	398. Aportes a fondos de pensiones	1		2		
	399. Aportes al SENA	1		2		
	400. Aportes al ICBF	1		2		
	401. Aportes a cajas de compensación familiar	1		2		
	402. Servicios, honorarios y comisiones a favor de residentes o domiciliados en el pais	1		2		
	403. Servicios, honorarios y comisiones a favor de vinculados económicos o partes relacionadas del país	1		2		
	404. Servicios, honorarios y comisiones a favor de no residentes o no domiciliados en el país	1		2		
	405. Servicios, honorarios y comisiones a favor de vinculados económicos o partes relacionadas del exterior	1		2		
	406. Impuestos, tasas y regalías	1		2		
	407. Contribuciones, afiliaciones y aportes	1		2		
	408. Arrendamientos y alquiler	1		2		
	409. Seguros y gastos legales	1		2		
	410. Mantenimiento, reparaciones, adecuación e instalación	1		2		
	411. Gastos de viaje	1		2		

DIAN | Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013 | MUISCA | 1732

Página de Hoja No. 10

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

	Deducciones		Valor fiscal		Valor contable	
Gastos Operacionales de Ventas	413. Depreciaciones	1		2		
	414. Amortizaciones	1		2		
	415. Provisiones	1		2		
	416. Otros gastos a favor de no residentes o no domiciliados en el país	1		2		
	417. Otros gastos operacionales de ventas	1		2		
	418. Gastos incurridos en países con tratado	1				
	419. Gastos operacionales de ventas	1		2		
420. Deducción inversiones en activos fijos		1				
Otras deducciones	421. Intereses a favor de residentes o domiciliados en el país	1		2		
	422. Intereses a favor de no residentes o no domiciliados	1		2		
	423. Diferencia en cambio	1		2		
	424. Gastos por inversiones en títulos	1		2		
	425. Gastos por derivados financieros	1		2		
	426. Gastos por contratos de leasing	1		2		
	427. Donaciones	1		2		
	428. Deducción por inversión en espectáculos públicos	1		2		
	429. Deducción por inversión en carteras colectivas	1		2		
	430. Deducciones especiales y/o sin relación de causalidad	1		2		
	431. Otros gastos o deducciones diferentes de las anteriores	1		2		
	432. Gastos incurridos en el exterior	1				
	433. Gastos incurridos en países con convenio de doble tributación	1				
	434. Deducciones imputables a ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional	1				
	435. Otras deducciones	1		2		
436. Deducciones imputables a las rentas exentas		1		2		
437. Total deducciones		1		2		

	Renta	Valor fiscal
438. Renta líquida ordinaria del ejercicio		1
439. o Pérdida líquida del ejercicio		1
440. Compensación de pérdidas fiscales		1
441. Compensación del exceso de renta presuntiva sobre renta ordinaria		1
442. Compensaciones		1
443. Renta líquida		1
Renta presuntiva	444. Patrimonio líquido del año o periodo gravable anterior	1
Valor patrimonial neto	445. De las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales	1
	446. De bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito	1
	447. De los bienes vinculados a empresas en periodo improductivo	1
	448. De los bienes vinculados directamente a empresas exclusivamente mineras	1
	449. Las primeras 19.000 UVT de activos destinados al sector agropecuario	1
	450. Otras exclusiones	1
	451. Base de cálculo de la renta presuntiva	1
	452. 3% del patrimonio sujeto a renta presuntiva	1
	453. Renta gravable generada por los activos excluidos	1
454. Renta presuntiva		1
455. Renta exenta		1
456. Reducción renta presuntiva en el porcentaje de renta exenta (Casos Exceptivos)		1
457. Rentas gravables		1
458. Renta líquida gravable		1

DIAN

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Página de Hoja No.11

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

	Tarifa		Impuesto		Base	
Tarifa	459. 25%	1		2		
	460. 20%	1		2		
	461. 15%	1		2		
	462. Personas naturales o asimiliadas	1		2		
	463. Progresividad Ley 1429 de 2010	1		2		

Ganancias ocasionales		Valor fiscal	Valor contable
464. Ingresos por ganancia ocasional en venta de activos fijos	1		
465. Otros ingresos por ganancias ocasionales	1		
466. Ingresos por ganancias ocasionales	1		
467. Costos por ganancia ocasional en venta de activos fijos	1		
468. Otros costos por ganancias ocasionales	1		
469. Costos por ganancias ocasionales	1		
470. Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	1		
471. Ganancias ocasionales gravables	1		

Liquidación privada		Valor fiscal	Valor contable
472. Impuesto sobre la renta líquida gravable	1		
Descuentos tributarios 473. IVA en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas	1		
474. Impuestos pagados en el exterior	1		
475. Empresas colombianas de transporte internacional	1		
476. Inversión en acciones de sociedades agropecuarias	1		
477. Empresas de servicios públicos	1		
478. Nuevos contratos empleados menores de 28 años (Art. 9 Ley 1429/2010)	1		
479. Contratación de empleados en situación de desplazamiento y otros (Art. 10 Ley 1429/2010)	1		
480. Contratación de empleados mayores de 40 años (Art. 11 Ley 14929/2010)	1		
481. IVA descontable en la adquisición de bienes de capital	1		
482. Otros descuentos tributarios	1		
483. Descuentos tributarios	1		
484. Impuesto neto de renta	1		
485. Impuesto de ganancias ocasionales	1		
486. Descuento por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales	1		
487. Total impuesto a cargo	1		
488. Anticipo renta por el año 2013	1		
489. Saldo a favor año 2012 sin solicitud de devolución o compensación	1		
Autorretenciones 490. Por ventas	1		2	
491. Por servicios	1		2	
492. Por rendimientos financieros	1		2	
493. Por otros conceptos	1		2	
494. Autorretenciones	1		2	
Otras retenciones 495. Por ventas	1		2	
496. Por servicios	1		2	
497. Por honorarios y comisiones	1		2	
498. Por rendimientos financieros	1		2	
499. Por dividendos y participaciones	1		2	
500. Otras retenciones	1		2	
501. Otra retenciones	1		2	
502. Total retenciones año gravable 2013	1		2	
503. Anticipo renta por el año gravable 2014	1			
504. Saldo a pagar por impuesto	1			

DIAN

Formato y Especificaciones para el Suministro de la Información con Relevancia Tributaria - Año Gravable 2013

MUISCA

1732

Página de **Hoja No.12**

Espacio reservado para la DIAN

4. Número de formulario

Liquidación privada (Continuación)		Valor fiscal		Valor contable
506. Total saldo a pagar	1			
507. o Total saldo a favor	1			

Datos informativos		Valor fiscal		Valor contable	
508. Total costos y gastos de nómina	1		2		
509. Aportes al sistema de seguridad social	1		2		
510. Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	1		2		
511. Utilidad en venta de activos fijos			2		
512. Pérdida en venta de activos fijos			2		
513. Gasto de impuesto corriente (IC)			2		
514. Gasto de impuesto diferido registrado como saldo crédito (IDC)			2		
515. Gasto de impuesto diferido registrado como saldo débito (IDD)			2		
516. Total gasto de impuesto (IC + IDC - IDD)			2		
Descuento por impuestos pagados en el exterior 517. Dividendos y participaciones conforme al literal a), b) y c) del inciso 2°, artículo 254 E. T.	1				
518. Dividendos y participaciones conforme al literal a), b) y c) del inciso 2°, artículo 254 E. T., de sociedades domiciliadas en países con tratado	1				
519. Dividendos y participaciones conforme al literal d) del inciso 2°, artículo 254 E.T.	1				
520. Dividendos y participaciones conforme al literal d) del inciso 2°, artículo 254 E.T., de sociedades domiciliadas en países con tratado.	1				
521. Intereses	1				
522. Intereses obtenidos en países con tratado	1				
523. Explotación de intangibles	1				
524. Explotación de intangibles en países con tratado	1				
525. Prestación de servicios	1				
526. Prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría	1				
527. Prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría en países con tratado	1				
528. Por el establecimiento permanente o sucursal de residentes en el país	1				
529. Por el establecimiento permanente o sucursal en países con tratado	1				
530. Otros descuentos por impuestos pagados en el exterior	1				
531. Total descuento por impuestos pagados en el exterior.	1				
532. Impuesto descontable de períodos anteriores.	1				
533. Impuesto descontable incluido en la declaración del periodo gravable.	1				
534. Saldo descuento tributario por impuestos pagados en el exterior pendientes por aplicar en periodos futuros	1				
535. Saldo otros descuentos tributarios pendientes por aplicar en periodos futuros	1				
536. Saldo de pérdidas de activos por deducir en periodos futuros	1				
537. Saldo de pérdida fiscal por compensar en periodos futuros	1				
538. Saldo de exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria por compensar en periodos futuros	1				
539. Dividendos o participaciones gravados decretados en el periodo			2		
540. Dividendos o participaciones no gravados decretados en el periodo			2		
541. Dividendos o participaciones gravados efectivamente pagados o exigibles en el periodo			2		
542. Dividendos o participaciones no gravados efectivamente pagados o exigibles en el período			2		
543. Ingresos acumulados recibidos para terceros	1		2		
544. Retiros para consumo y publicidad, propaganda y promoción			2		
545. Disminución del inventario final por faltante de mercancía de fácil destrucción o pérdida	1		2		

La presente guía, la cual en consecuencia de la creación del nuevo "Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE" con la Reforma Tributaria, Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, incluye no solo el análisis de la elaboración y presentación de la tradicional "Declaración de Renta y Complementarios y/o de Ingresos y Patrimonio del año gravable 2013" que se elabora con el formulario 110 acompañado del formato 1732 para algunos declarantes de renta, sino también el análisis de la preparación y presentación de la "Declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE", la cual deberá ser elaborada por ciertos tipos de sociedades nacionales y extranjeras mencionadas en la Ley 1607 y en el artículo 2 del Decreto 2701 de noviembre de 2013.

Como bien se sabe, son bastantes las novedades que cada año inciden en la correcta elaboración y presentación de este tipo de declaración. Debe destacarse que la declaración de renta y de ganancia ocasional del año gravable 2013 será la primera en la cual las personas jurídicas tendrán que aplicar los grandes cambios que en materia sustantiva y procedimental de dicho impuesto fueron introducidos con la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, tales como el nuevo manejo fiscal que se debe dar a los valores recibidos por primas en colocación de acciones; la nueva forma de definir la deducción por depreciación mediante el sistema de reducción de saldos; la aplicación por primera vez de la nueva norma de sub-capitalización que fija un límite a los intereses deducibles solo en el impuesto de renta más no en el CREE; la obligación por primera vez de que las copropiedades comerciales o mixtas que hayan explotado sus zonas comunes durante el 2013 deban liquidar el impuesto de renta solo sobre estas rentas haciéndolo con las características propias del régimen tributario especial, y la eliminación incluso del beneficio de auditoría el cual ya no existirá ni para la declaración de renta ni para la declaración del CREE. Pero la mayor novedad será la que enfrentará la gran mayoría de sociedades nacionales y extranjeras que durante el 2013 hayan tenido en Colombia establecimientos permanentes, pues la tarifa del impuesto de renta se redujo del 33% al 25%, a cambio de presentar, al mismo tiempo, la declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE haciendo uso del nuevo formulario 140, depurando su base gravable con lo indicado en los artículos 3 a 6 del Decreto 2701 de noviembre 22 de 2013 y liquidando el impuesto con una tarifa del 9% para todos los casos.

Con esta publicación se pretende explicar e ilustrar mediante casos prácticos y avanzados liquidadores, varios de los puntos más importantes que se deben conocer y tener presentes cuando se estén elaborando estas declaraciones. Esperamos que el estudio de esta publicación sea de bastante utilidad para resolver las inquietudes sobre esta importante obligación fiscal.

Diego Hernán Guevara Madrid
Líder de Investigación Contable y Tributaria en actualicese.com

- Contador Público de la Universidad del Valle con amplia experiencia en el manejo de los temas de los impuestos nacionales.
- Conferencista en las más recientes reformas tributarias. Ex miembro de la firma Deloitte & Touche Ltda. y de la firma Cabrera y Asociados S.A. de Cali.
- Profesor en programas de diplomados y escritor de artículos para la revista Impuestos y del periódico Ambito Jurídico de Legis.

actualicese.com
Todos los Derechos Reservados
PBX: (091) 7446402
Cali - Colombia