

PROGRAMA FAO - UE FLEGT



Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura



Suecia
Sverige



UKaid
from the British people



FEDEMADERAS
Federación Nacional de Industriales de la Madera



GUÍA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES SUSTANCIALES Y FORMALES DE CARÁCTER TRIBUTARIO APLICABLES A EMPRESARIOS DEL SECTOR FORESTAL PRIVADO

FAO

Rafael Zavala - Representante de FAO en Colombia

Guillermo A. Navarro - Oficial Forestal Programa FAO-UE FLEGT Latinoamérica y el Caribe

Nhaydú Bohóquez, Coordinadora del Programa FAO-UE FLEGT en Colombia

AUTORES

BDO TAX S.A.S.

Luz Marina Pérez, Socia

Claudia Marcela Camargo, Director de Impuestos

William Daniel Bulla, Gerente de Impuestos

Cristhian Camilo Portilla, Abogado Tributarista

COAUTOR Y EDITORIAL

Federación Nacional de Industriales de la Madera – FEDEMADERAS

Alejandra Ospitia M., Directora Ejecutiva y de Proyecto

Sindy Barón, Asistente Administrativo de Proyecto

María Camila Pinilla, Coordinador de Proyecto

Orfy Rocío Revueltas, Consultora de Proyecto

ISBN: 978-958-58816-4-8

EDICIÓN

Página 1 Comunicación

ILUSTRACIÓN

José Alberto Martínez "Betto"

DIAGRAMACIÓN

Pen Clips Marca & Publicidad

IMPRESIÓN

Panamericana Formas e Impresos S.A.



Se autoriza la reproducción y difusión de material contenido en este producto informativo para fines educativos u otros fines no comerciales sin previa autorización escrita de los titulares de los derechos de autor, siempre que se especifique claramente la fuente. Se prohíbe la reproducción del material contenido en este producto informativo para reventa u otros fines comerciales.

Las designaciones empleadas y la presentación de material en este producto informativo no implican en absoluto la expresión de ninguna opinión de parte de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO), de la Comisión Europea (CE), de la Agencia Sueca de Cooperación Internacional para el Desarrollo (ASDI), ni del Departamento de Desarrollo Internacional del Gobierno del Reino Unido (DFID), concierne el estatus legal o de desarrollo de ningún país, territorio, ciudad o área, o de sus autoridades o concierne a la delimitación de sus límites o fronteras.

La mención de empresas o productos de fabricantes en particular, estén o no patentados, no implica que la FAO, la CE, el ASDI, o el DFID los aprueben o recomienden de preferencia a otros de naturaleza similar que no se mencionan. Las opiniones expresadas en este producto informativo son las de su(s) autor(es), y no reflejan necesariamente los puntos de vista o políticas de la FAO, la CE, el ASDI o el DFID.

Las opiniones de los autores reflejan su posición personal y no necesariamente la de FEDEMADERAS, DIAN, ni el programa FAO UE FLEGT.

Guía de cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales de carácter tributario aplicables a empresarios del sector forestal privado

Contenido

Presentación	2
1. Definiciones básicas	4
2. ¿Cuáles son los beneficios tributarios a efectos del impuesto sobre la renta del sector maderero y forestal?	6
3. ¿Cuáles son los requisitos para que los ingresos percibidos por contribuyentes que pertenezcan al sector maderero y forestal sean exentos del impuesto sobre la renta y complementarios?	7
4. Artículo 207-2 del Estatuto Tributario frente al artículo 235-2 del Estatuto Tributario	10
5. ¿Los activos vinculados a las nuevas plantaciones forestales y aserríos deben ser tenidos en cuenta para calcular la renta presuntiva de los contribuyentes pertenecientes al sector maderero y forestal?	11
6. ¿De qué se trata el nuevo régimen de activos biológicos?	12
7. ¿A efecto del impuesto sobre las ventas (IVA), cuál es el tratamiento tributario de las ventas y compras que realicen los contribuyentes que pertenecen al sector maderero y forestal?	14
8. ¿A los efectos del impuesto sobre las ventas (IVA) cuál es el tratamiento tributario de la construcción de bienes muebles e inmuebles?	18
9. ¿A efectos del impuesto de industria y comercio (ICA) a declarar en los distintos municipios de Colombia, cuál es el tratamiento tributario de las actividades industriales, comerciales y de servicios que realicen los contribuyentes que pertenecen al sector maderero y forestal?	21
10. ¿Tras la Ley 1819 de 2016, cómo tributan las entidades sin ánimo de lucro (ESAL)?	22
11. ¿Qué es el principio de acumulación y devengo?	23



Presentación

Destinada a los productores, empresarios y comerciantes del sector legal de madera, muebles y productos de madera en Colombia, esta Guía para el Cumplimiento Tributario busca facilitarles su labor, mostrar los elementos favorables y amigables de la actividad tributaria y desmitificar los impuestos en la cadena forestal, madera, muebles y productos de madera.

Es posible entregar esta pieza de orientación gracias al Programa FAO-UNIÓN EUROPEA FLEGT - por sus siglas en inglés (Forest Law Enforcement, Governance and Trade) que se adopta en español como Gobernanza forestal, que financió la producción de textos, y la impresión completa, a través del proyecto ejecutado por FEDEMADERAS en 2018 para Fortalecer a empresas productoras y segmentos de la oferta, para crear el mercado de madera legal en Colombia con elementos de equidad de género.

El acercamiento a las realidades tributarias del sector productivo viene desde el trabajo gremial con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y el convenio suscrito por el Gremio, con dicha entidad en marzo de 2017 y hoy en renovación. El trabajo conjunto ha servido para bajar barreras entre unos y otros y para que los empresarios encuentren en la autoridad un aliado, como debe ser.

Expresamos la gratitud institucional a la DIAN, en particular, a los funcionarios de la Dirección General en Bogotá, quienes de forma desinteresada y dedicada orientaron la producción de este documento; a BDO Tax S.A.S. empresa que conoce al gremio en su cotidianidad desde 2006 y qué apoyó con claridad y precisión los textos, a Pinilla y Asociados nuestros asesores contables externos, y a quienes comentaron, sugirieron, editaron, ilustraron, y de todas las formas contribuyeron en la elaboración total.

Las empresas, productores, y comercializadores legales en el corto plazo desean tener competencia legal, que pague sus tributos, venda con factura, ofrezca garantías de legalidad y haya aprovechado todo este trabajo para mejorar su cumplimiento tributario. Gana el país, el sector y el planeta con productos de madera legal.

Alejandra Ospitia M
Directora Ejecutiva

Tras la reforma tributaria del año 2016, los beneficios y obligaciones tributarias del sector maderero y forestal fueron objeto de modificaciones sustanciales. En consecuencia, a continuación se expondrá a través de una serie de preguntas y respuestas, las definiciones básicas de los conceptos relacionados con el sector y, se señalarán los principales beneficios, cambios y responsabilidades tributarias del sector maderero y forestal tras la expedición de la Ley 1819 de 2016:

1 Definiciones básicas

Las definiciones se han tomado todas del Artículo 1.2.1.22.19. Renta exenta por aprovechamiento de plantaciones forestales del Decreto 1625 de 2016, anterior a la Ley de Reforma Tributaria y hoy vigente.

a. ¿Qué es una nueva plantación forestal?

Según el artículo 1.2.1.22.19 del Decreto 1625 de 2016, una nueva plantación forestal son todos aquellos cultivos plantados con especies arbóreas maderables, incluida la guadua, que se establezcan en el territorio nacional a partir de la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, bien sea que corresponda a primer turno, rebrote o a renovación técnica del cultivo forestal en los turnos siguientes.

b. ¿Qué se entiende por aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales?

Es la obtención de una renta, por parte del propietario del cultivo forestal con fines comerciales debidamente registrado, como resultado de la venta del vuelo forestal, de la extracción de los recursos maderables (ramas, troncos o fustes), no maderables (follaje, gomas, resinas, aceites esenciales, lacas, cortezas, entre otros) de las plantaciones forestales. (Artículo 1.2.1.22.19 del Decreto 1625 de 2016)

No constituye aprovechamiento de cultivos forestales, la obtención de la renta que proviene de los procesos de titularización de dichos cultivos.

c. ¿Qué es un vuelo forestal?

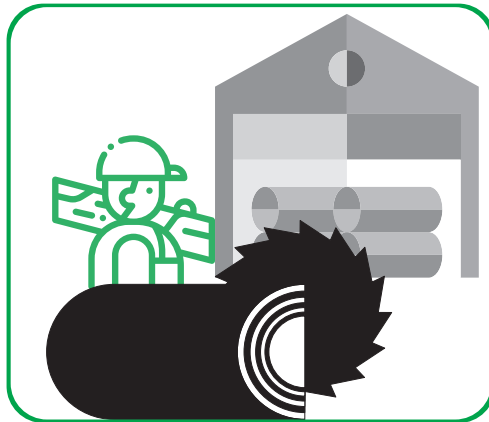
Es el conjunto de árboles resultante del proceso de establecimiento y manejo forestal. Lo define el Decreto 1625 de 2016, en su artículo 1.2.1.22.19.

d. ¿Qué se entiende por turno?

Es el ciclo productivo de una plantación que se inicia con las actividades de forestación y/o reforestación por cualquier sistema silvicultural y termina con su aprovechamiento final, según el Decreto ya citado, artículo 1.2.1.22.19.

e. ¿Qué es un nuevo aserrío?

Está definido (en el Decreto 1625 de 2016, artículo 1.2.1.22.19) como un conjunto, fijo o móvil de maquinaria, equipo y demás herramientas, instrumentos y elementos, para la producción de madera aserrada, adquirido luego del 27 de diciembre de 2002, que esté vinculado directamente al aprovechamiento de las nuevas plantaciones forestales y/o a plantaciones forestales registradas ante la autoridad competente antes de la misma fecha.



f. ¿Qué se entiende por aserrado?

Se trata del procesamiento al cual se somete la madera para obtener productos como resultado de su aserrío, tales como piezas, bloques, polines, tablonés, tablas y demás. (Artículo 1.2.1.22.19 del Decreto 1625 de 2016)

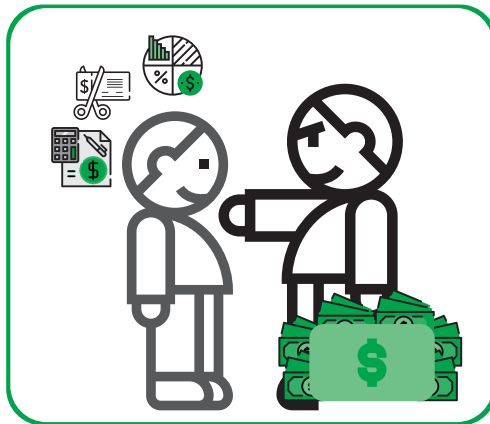
g. ¿Qué se entiende por renovación técnica del cultivo forestal?

Es el proceso productivo que hace uso de tecnologías silvícolas para establecer y manejar nuevamente una plantación o cultivo forestal. (Artículo 1.2.1.22.19 del Decreto 1625 de 2016).

2

¿Cuáles son los beneficios tributarios a efectos del impuesto sobre la renta del sector maderero y forestal?

El numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario establece como exentos del Impuesto Sobre la Renta¹ desde el año 2017 hasta el año 2036, el aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua.



De igual forma, gozan de la exención del impuesto sobre la renta², los contribuyentes que posean plantaciones de árboles maderables debidamente registradas ante la autoridad competente antes de la entrada en vigor de la Ley 788 de 2002, siempre que se demuestre la renovación técnica de los cultivos.

¹ Son rentas exentas aquellos ingresos gravados con impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 0%.

² Según el literal a) del artículo 8º de la Ley 139 de 1994, no tendrán derecho a incentivos o exenciones tributarias los contribuyentes a quienes se haya otorgado Certificado de Incentivo Forestal CIF. En virtud del literal c) del artículo 8º de la Ley 139 de 1994, los ingresos por Certificado de Incentivo Forestal CIF no constituyen renta gravable.

Igualmente, los contribuyentes que, a partir del año 2003, hayan hecho inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento de esas nuevas plantaciones. Finalmente, las inversiones vinculadas al aprovechamiento de plantaciones forestales debidamente registradas ante la autoridad competente antes del 27 de diciembre del 2002.

3 ¿Cuáles son los requisitos para que los ingresos percibidos por contribuyentes que pertenezcan al sector maderero y forestal sean exentos del impuesto sobre la renta y complementarios?

Según el Artículo 1.2.1.22.20. Requisitos para la obtención de la exención por aprovechamiento de plantaciones forestales, inversión en nuevos aserríos y plantaciones de árboles maderables del Decreto 1625 de 2016, para que proceda la exención descrita en el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, los contribuyentes deben acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a. Cuando se trate de rentas obtenidas por concepto de aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales será necesario acreditar:
 - 1) Registro de la nueva plantación ante la autoridad competente. (La autoridad competente está definida en el Decreto 1071 de 2015, Único Reglamentario del Sector Agricultura)



- 2) Certificado de Tradición y Libertad del predio en el cual se encuentra la plantación, o en su defecto, el contrato de arrendamiento del inmueble o el documento que acredite cualquier otra forma de tenencia o de formas contractuales de explotación.
- 3) Certificación expedida por la Corporación Autónoma Regional o la entidad competente, (La autoridad competente está definida en el Decreto 1071 de 2015, Único Reglamentario del Sector Agricultura) en la cual conste que la plantación, objeto de aprovechamiento, cumple la condición de nueva.
- 4) Certificación del representante legal y del revisor fiscal y/o contador público según el caso, en la que conste el valor de las rentas obtenidas por concepto de aprovechamiento de las nuevas plantaciones forestales.
- 5) Certificación del revisor fiscal y/o contador público de la empresa en la que se acredite que se lleva en la contabilidad cuentas separadas de los ingresos generados por el aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales respecto de los ingresos originados en otras actividades.



b. Cuando se trate de rentas provenientes de inversiones en nuevos aserríos será necesario acreditar:

- 1) Facturas de compra del nuevo aserrío y su maquinaria complementaria.

- 2) Contrato suscrito entre el propietario de la plantación forestal con fines comerciales debidamente registrado y el dueño del nuevo aserrío, en el que conste que dicha maquinaria está vinculada a dichas plantaciones, por compra del vuelo forestal y/o por la prestación de los servicios de aserrado, cuando sea del caso.
 - 3) No será necesario acreditar este requisito cuando el contribuyente reúna la doble condición de propietario de la plantación con fines comerciales y propietario del nuevo aserrío.
 - 4) Certificación del representante legal y del revisor fiscal y/o contador público, según el caso, en la que conste el valor de la renta obtenida en el nuevo aserrío.
 - 5) Certificación del revisor fiscal y/o contador público de la empresa en la que se acredite que se lleva en la contabilidad cuentas separadas de los ingresos generados por el nuevo aserrío respecto de los ingresos originados en otras actividades.
- c. Cuando se trate de rentas obtenidas por concepto de aprovechamiento de plantaciones de árboles maderables, registradas antes de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, será necesario acreditar:
- 1) Registro de la plantación ante la autoridad competente.
 - 2) Certificación de la Corporación Autónoma Regional o de la entidad competente, en la cual conste que la plantación forestal fue establecida, se encontraba y encuentra registrada y que, a la fecha de expedirse la certificación, la plantación forestal no ha completado su turno.
 - 3) Certificación de la Corporación Autónoma Regional o de la entidad competente, en la cual conste que el establecimiento del nuevo cultivo se hizo en el área objeto del aprovechamiento forestal o en un área sustituta. Por lo tanto, esta certificación sólo podrá expedirse después de seis (6) meses de realizadas las actividades del nuevo establecimiento, y así garantizar la persistencia de la nueva plantación.
 - 4) Certificación del representante legal y del revisor fiscal y/o contador público, según el caso, en la que conste el valor de la renta

obtenida por el aprovechamiento de las plantaciones de árboles maderables, cuyo registro se surtió antes de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002.

- 5) Certificación del revisor fiscal y/o contador público de la empresa en la que se acredite que en la contabilidad se llevan cuentas separadas de los ingresos generados por el aprovechamiento de las plantaciones de árboles maderables, registradas antes de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002 y de los ingresos originados en otras actividades.

4. Artículo 207-2 del Estatuto Tributario frente al artículo 235-2 del Estatuto Tributario

La disposición normativa que regulaba antes de la Reforma Tributaria de 2016 (Ley 1819 de diciembre de 2016), las rentas exentas a efectos del impuesto sobre la renta era el artículo 207-2 del Estatuto Tributario. Sin embargo, dicho artículo fue derogado por Ley 1819 de 2016.

Las mismas disposiciones consagradas en el derogado artículo 207-2, fueron consagradas en el nuevo y hoy vigente, artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

En efecto, el numeral 6 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y el numeral 4 del artículo 235-2 del mismo Código, catalogan en los mismos términos como rentas exentas el aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, y las inversiones en nuevos aserríos, así:

Tabla No 1 Comparación Rentas Exentas antes y después de la Ley 1819 de 2016

Antes de la Ley 1819 de 2016	Después de la Ley 1819 de 2016
<p>ARTÍCULO 207-2. OTRAS RENTAS EXENTAS. Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos, con los requisitos y controles que establezca el reglamento:</p>	<p>ARTÍCULO 235-2. RENTAS EXENTAS A PARTIR DEL AÑO GRAVABLE 2018. A partir del 1o de enero de 2018, sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes:</p>

Antes de la Ley 1819 de 2016	Después de la Ley 1819 de 2016
<p>6. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.</p> <p>En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.</p>	<p>4. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.</p> <p>En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente ley realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.</p>
<p>También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.</p>	<p>También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.</p> <p>La exención de que trata el presente numeral estará vigente hasta el año gravable 2036, incluido.</p>

Fuente: Análisis de BDO TAX sobre normas y conceptos

5. ¿Los activos vinculados a las nuevas plantaciones forestales y aserríos deben ser tenidos en cuenta para calcular la renta presuntiva de los contribuyentes pertenecientes al sector maderero y forestal?

El artículo 188 del Estatuto Tributario, presume a efectos del impuesto sobre la renta, un valor mínimo de rentabilidad de los activos poseídos por el contribuyente, el cual no puede ser inferior al 3.5% del patrimonio líquido del contribuyente, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. Sin embargo, el numeral 13 del artículo 191 del Estatuto Tributario indica que, a partir del 01 de enero de 2003, los activos vinculados a las actividades contempladas en los numerales 1, 2, 3, 6 y 9 del artículo 207-2 del Estatuto, deben ser excluidos del cálculo de la renta presuntiva.

Por lo tanto, el lector podría pensar que actualmente los activos relacionados con el aprovechamiento de las nuevas plantaciones forestales y las inversiones en aserríos, hacen parte del patrimonio para calcular la renta presuntiva³ toda vez que el numeral 13 del artículo 191 del Estatuto Tributario hace referencia al numeral 6 del artículo 207-2 y no al numeral 4 del artículo 235-2.

Sin embargo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) a través del concepto 628 de 2018, indicó que los activos relacionados con el aprovechamiento de las nuevas plantaciones forestales y las inversiones en aserríos, No hacen parte del patrimonio para calcular la renta presuntiva y por lo tanto, a remisión al numeral 6 del artículo 207-2 debía entenderse hecha al numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

6. ¿De qué se trata el nuevo régimen de activos biológicos?

Con el fin de armonizar la normatividad tributaria colombiana con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), es decir, con el propósito homogeneizar el lenguaje tributario y contable, el Congreso de la República modificó a través del artículo 57 de la Ley 1819 de 2016, los artículos 92, 93, 94 y 95 del Estatuto Tributario y en su lugar, elevó al nivel de Estatuto, las definiciones contables de lo que debe entenderse por activos biológicos y con ello, estableció el tratamiento fiscal de este tipo de activos.



³ Si la renta presuntiva es mayor al producto de los ingresos, menos los costos y gastos -renta líquida -, renta gravable a efectos del impuesto sobre la renta.

De este modo, el artículo 92 del Estatuto Tributario, estableció que son activos biológicos los animales y las plantas, los cuales pueden clasificarse en dos (2) subtipos, productores y consumibles, cuya definición y tratamiento fiscal se enuncia a continuación:

a. ¿Qué son los activos biológicos productores y cuál es su tratamiento fiscal?

Son aquellos animales vivos y plantas que se utilizan en una actividad agrícola para la obtención de productos (agrícolas o pecuarios). De estos activos se espera que produzcan durante más de un periodo y, además que generen renta, excepto por las ventas incidentales de raleos y podas.

De esta forma, el tratamiento fiscal de los activos biológicos productores según el artículo 93 del Estatuto Tributario, es el siguiente:

- 1) Deberán ser tratados como propiedad, planta y equipo, es decir, como activo fijo.
- 2) Su costo fiscal será: i) para las plantas productoras, el valor de su adquisición más todos los costos devengados hasta que la planta esté en disposición de dar frutos por primera vez, ii) para los animales productores, el valor de su adquisición más todos los costos devengados hasta el momento en que esté apto para producir.
- 3) Son susceptibles de ser depreciados únicamente en línea recta, y en cuotas iguales, por el término de la vida útil del activo.
- 4) Su medición razonable no tendrá efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento de su enajenación.
- 5) Los costos y gastos devengados que hayan sido tratados como costo o deducción en periodos fiscales anteriores, no pueden ser objeto de capitalización.

b. ¿Qué son los activos biológicos consumibles y cuál es su tratamiento fiscal?

Son aquellos que proceden de los activos biológicos productores o cuyo ciclo de producción es inferior a un (1) año⁴ y, su vocación

⁴ Es discutible que todos los activos biológicos consumibles tengan un ciclo de producción inferior a un (1) año, toda vez que existen activos cuyo ciclo de vida es superior, como por ejemplo los árboles maderables con ciclos entre 15 y 25 o más años.

es ser enajenados en el giro ordinario de los negocios del contribuyente o consumidos por este último.

De esta forma, el tratamiento fiscal de los activos biológicos productores según el artículo 93 del Estatuto Tributario, es el siguiente:

- 1) Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben tratar a los activos biológicos consumibles como inventarios.
- 2) Su medición razonable no tendrá efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento de su enajenación.

7. ¿A efecto del impuesto sobre las ventas (IVA), cuál es el tratamiento tributario de las ventas y compras que realicen los contribuyentes que pertenecen al sector maderero y forestal?

Antes de las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria, Ley 1819 de 2016, el artículo 424 del Estatuto Tributario establecía que la madera en bruto, incluso descortezada, desalburada o escuadrada, identificada bajo la subpartida arancelaria número 44.03 era un bien excluido del impuesto sobre las ventas - IVA al que no podía atribuírsele los IVA cancelados en el proceso productivo y accesorios.

Para los contribuyentes, esta era una problemática financiera, traducida en el sobre costo en los estados de resultados con los IVA de todos los bienes y servicios gravados que eran adquiridos dentro del proceso de producción y comercialización.

¿En qué consisten los cambios de la Reforma Tributaria de 2016 y por cuál razón se hicieron?

FEDEMADERAS solicitó al Ministerio de Hacienda y a la DIAN en septiembre de 2016, antes de la presentación del proyecto de Ley de Reforma Tributaria por el Gobierno al Congreso, la inclusión de la partida 44.03 entre los bienes gravados con IVA, entre otras, para contribuir a la formalización de quienes venden por ejemplo madera de bosque natural o pequeños cultivos forestales.

Tras la reforma tributaria del 2016, el Gobierno modificó esta clasificación y de acuerdo con el artículo 468-1 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 185 de la Ley 1819 de 2016), pasó a considerar esta subpartida arancelaria como un bien gravado con el impuesto sobre las ventas a una tarifa del 5%.



Con este cambio, los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios derivados de la producción y comercialización de madera pasaron a considerarse impuestos descontables. Al acreditarse contra este impuesto del 5 por ciento a facturar, se alivia el sobrecosto que repercutía la imposibilidad de recuperar estos impuestos de forma diferente a vía costo, donde su perjuicio afectaba directamente las utilidades comerciales.

Se resalta que el artículo 483 del Estatuto Tributario, establece que el impuesto sobre las ventas se determina en el caso de ventas y prestaciones de servicios, por la diferencia entre:

- a. El IVA generado, es decir, el IVA que el contribuyente genere por las ventas de bienes y prestaciones de servicios gravados con el impuesto sobre las ventas y,
- b. El IVA descontable, es decir, el IVA que la contribuyente paga por las compras de bienes y prestaciones de servicios gravados con el impuesto sobre las ventas.

De este modo, antes de la Reforma Tributaria del año 2016 la madera en bruto, incluso descortezada, desalburada o escuadrada, identificada

bajo la subpartida arancelaria número 44.03 era un bien excluido del impuesto sobre las ventas al cual no podía atribuírsele un IVA descontable. Actualmente, dichos bienes están gravados al 5 por ciento y por lo tanto, causan un IVA descontable que puede ser deducido del IVA generado, permitiendo recuperar directamente el valor de impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios asociados a la producción y comercialización, según se advierte en el siguiente ejemplo:

Tabla No 2 Ejemplo de Estado de Resultados en 2016

Concepto	Antes de la Ley 1819 de 2016 (4403 excluido)
1. Ingresos gravados con IVA (ventas)	100
2. IVA generado (o excluido)	0
3. Compras de bienes y servicios	75
4. IVA compras (a la tarifa del 16%)	12
5. Utilidad	13

Fuente: Cálculos de FEDEMADERAS revisados por Pinilla y Asociados

Tabla No 3 Ejemplo de Estado de Resultados después de la Ley 1819 de 2016 en 2016

Concepto	Después de la Ley 1819 de 2016 (4403 5%, demás 19%)
1. Ingresos gravados con IVA (ventas)	100
2. Compras de bienes y servicios	75
3. Utilidad	25

Fuente: Cálculos de FEDEMADERAS revisados por Pinilla y Asociados.

Tabla No 4 Ejemplo de Declaración de IVA posterior a la Ley 1819 de 2016

Concepto	Después de la Ley 1819 de 2016 (4403 5%, demás 19%)
1. Ingresos gravados con IVA (ventas)	100
2. Compras de bienes y servicios	75
3. IVA generado sobre ventas de bienes finales (19%)	19
4. IVA descontable generado sobre compras (5%)	3,75
5. IVA Neto a pagar	15,25

Fuente: Cálculos de FEDEMADERAS revisados por Pinilla y Asociados.

Este resultado se produce porque a partir de la Ley 1819 de 2016, al gravarse la madera desde el inicio de la cadena, ya no se muestra el IVA en el Estado de Resultados porque No es un costo o un sobrecosto.

En la Tabla No 4, el numeral 3 corresponde a un valor de 19, generados por ventas de 100, que paga el consumidor final. El empresario de productos de madera recauda y paga al fisco.

Cuando el empresario paga 15,25 recupera el IVA descontable que pagó por madera, materia prima de la partida 44.03.

Es evidente que, en el negocio de productos de madera, pagar IVA del 5% por materia prima No encarece los productos o dificulta el flujo y actividad financiera de la empresa o el productor, siempre que éste último facture adecuadamente el IVA correspondiente.

¿Podría señalarse como favorable para las empresas, y para el sector, este cambio en el IVA?

Como puede observarse, hasta antes de la Reforma Tributaria el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios resultaba en un costo directo contra la utilidad de los negocios, lo anterior, en el entendido que no era atribuible a un impuesto generado por tratarse del ingreso de uno excluido. Con la modificación, automáticamente se alivian los resultados financieros al detraer de su ecuación los IVA pagados en la adquisición de bienes y servicios, pasando de utilidades afectadas con este costo a utilidades sin esta partida.

El nuevo ingrediente dentro del panorama lo arroja la declaración de IVA que se ejemplifica en la Tabla No 4, en la cual, a razón del margen modelado –es solo un ejemplo de lo que puede estar sucediendo– se generaría por efecto del diferencial en tarifa al que se cobra IVA a clientes versus el que se paga a proveedores un saldo favorable.

En consecuencia, si bien es cierto, que existe un impacto en el consumidor final, pues el IVA pagado en la adquisición de madera en bruto, se vuelve un mayor valor del costo del bien adquirido, también es cierto que, a partir de la reforma tributaria del 2016, el IVA pagado por la adquisición de bienes y servicios asociados a la venta de madera identificada bajo la subpartida arancelaria, podrá ser descontable del IVA que llegue a

generar el comprador de la madera en bruto, lo cual representará un mejor resultado financiero desde la perspectiva de los estados de resultados.

Debe señalarse que esta medida, es decir, el cambio en la clasificación de la venta de madera desde el punto de vista tributario, propende colateralmente por segmentar los contribuyentes formalizados que sí cumplen con sus responsabilidades fiscales, entre ellas el IVA, de los que no lo hacen.

Por lo anterior, a la luz de las nuevas sanciones incluso penales, por no cobrar el correspondiente IVA, es un detonante de fiscalizaciones que le brinda herramientas a la administración tributaria para detectar esos contribuyentes descuidados. Con esto se espera desincentivar esa parte del mercado que maneja una considerable informalidad. **Para el sector formal, estos cambios son favorables.**



8. ¿A los efectos del impuesto sobre las ventas (IVA) cuál es el tratamiento tributario de la construcción de bienes muebles e inmuebles?

Según el ordenamiento jurídico tributario colombiano, el tratamiento fiscal de los contratos de construcción varía si se trata de la fabricación de bienes muebles o inmuebles. En efecto, según los artículos 655 y 656 del Código Civil, son bienes muebles aquellos que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismos o por fuerza externa, mientras que son bienes inmuebles aquellos que no se pueden transportar de un lugar a otro.

De esta forma, el tratamiento tributario a efectos del impuesto sobre las ventas (IVA) de los contratos de construcciones de bienes muebles e inmuebles, es el siguiente:

a. Contratos de construcción de bienes inmuebles

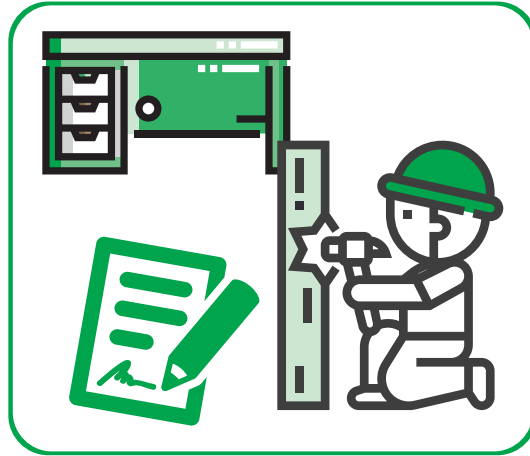
Según el artículo 1.3.1.7.9 del Decreto 1625 de 2016, en los contratos de construcción de bienes inmuebles, el impuesto sobre las ventas (IVA) se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor. Cuando no se pacten, se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. En efecto, la disposición normativa citada establece que los honorarios o utilidades no podrán ser inferiores a los que comercialmente correspondan en contratos comerciales similares.



En todo caso, los contribuyentes podrán solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida que constituyeron la base gravable del impuesto y, en consecuencia, en ningún caso dará derecho a descuento del impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble.

b. Contratos de construcción de bienes muebles

En los contratos de construcción de bienes inmuebles el impuesto sobre las ventas (IVA) se calcula a la tarifa del 19 % sobre los honorarios o utilidades obtenidas por el constructor según sea el caso.



Para claridad de todos, en los contratos de construcción de bienes muebles la tarifa del 19% del IVA no es aplicada ni sobre los ingresos ni sobre la utilidad del constructor, sino según el artículo 447 del Estatuto Tributario, sobre el valor total de la operación, incluyendo todos los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado.

De esta forma, según el Concepto 57103 de 2005, el impuesto sobre las ventas - IVA en la venta de bienes corporales muebles tales como clósets, cocinas, puertas y ventanas, entre otros, será el valor de esos productos más las erogaciones complementarias como el transporte o instalación, así dichos servicios complementarios hayan sido facturados por separado, multiplicado a la tarifa del 19%.

Desde el punto de vista financiero, no debe en todo caso perderse de vista que, concomitantemente con el ejercicio realizado en el capítulo del cambio de tarifa, resultaría mucho más eficiente el facturar impuesto sobre las ventas (IVA) sobre la totalidad de la base del servicio, en el entendido que en ese escenario todos los impuestos pagados en la adquisición de materias primas y servicios serían recuperables como descontables.

Esto no sucede al facturar sobre la base especial de la utilidad o los honorarios, eventos en los cuales los impuestos pagados en la fase productiva son, considerados como costo o gasto impactando en la utilidad final.

9. ¿A efectos del impuesto de industria y comercio (ICA) a declarar en los distintos municipios de Colombia, cuál es el tratamiento tributario de las actividades industriales, comerciales y de servicios que realicen los contribuyentes que pertenecen al sector maderero y forestal?

El impuesto de industria y comercio (ICA) es un gravamen de carácter territorial que faculta a todos los municipios de Colombia a gravar cualquier actividad industrial, comercial y de servicios que una compañía adelante dentro de la jurisdicción de dichos municipios.

Por ejemplo, en Bogotá, D.C., el literal a) del numeral 2) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y el literal a) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002, establecen que no están sujetas al impuesto de industria y comercio (ICA), la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan la fabricación de productos alimenticios o de toda industria donde haya un proceso de transformación, por elemental que éste sea.



El Consejo de Estado a través de la sentencia del 18 de mayo de 2017, expediente No. 21059, Consejera Ponente Stella Jeannette Carvajal Basto, reiteró que la silvicultura, la explotación forestal o producción de árboles no está gravada con el impuesto de industria y comercio (ICA), toda vez que dichas actividades configuran actividades primarias las cuales cul-

minarían con la venta del producto, comercialización que el silvicultor o explotador forestal puede hacer con los árboles en pie, talados o cortados, sin que hayan sufrido transformación, modificación, variación o alteración alguna de las condiciones físicas o químicas del recurso natural.

10. ¿Tras la Ley 1819 de 2016, cómo tributan las entidades sin ánimo de lucro (ESAL)?

Uno de los principales objetivos de la pasada Reforma Tributaria consistió en mitigar la evasión fiscal que los contribuyentes realizaban a través de entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al sector solidario tales como asociaciones, fundaciones y corporaciones.

Consecuentemente, el artículo 19 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016, dispone que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro pertenecen desde el momento de su constitución al régimen tributario ordinario y por lo tanto, sus beneficios netos o excedentes a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, se encuentran gravados a la tarifa del 33%.

Sin embargo, dichas entidades están en la posibilidad de adelantar un proceso de calificación por el cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales las clasificaría como pertenecientes al régimen tributario especial y, por lo tanto, una vez clasificadas en tal régimen, sus beneficios netos o excedentes a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios estarían gravados a la tarifa del 20%.

De esta forma, según el artículo 19 del Estatuto Tributario, para que las mencionadas entidades sin ánimo de lucro puedan ser clasificadas en el régimen tributario especial y así tributar a una tarifa del 20%, tienen que además de adelantar el procedimiento establecido en el Decreto 2150 de 2017, cumplir los siguientes requisitos:

- a. Que estén legalmente constituidas.
- b. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del Estatuto

Tributario (educación, salud, cultura, ciencia tecnología e innovación, actividades del desarrollo social, actividades de protección al medio ambiente, prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, promoción y apoyo a las actividades deportivas, actividades de desarrollo empresarial, promoción y apoyo a los derechos humanos, actividades de microcrédito, actividades de promoción y apoyo a la justicia) las cuales deben ser de interés general y de acceso a la comunidad.

- c. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación.

Así las cosas, una vez las entidades sin ánimo de lucro hayan sido calificadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el régimen tributario especial, según el artículo 1.2.1.5.1.13 del Decreto 2150 de 2017, deben actualizar anualmente su calidad de contribuyente perteneciente al régimen tributario especial, pues de no actualizar su estatus, serán excluidos automáticamente del régimen tributario especial y en consecuencia, tributarán como una sociedad nacional a la tarifa del 33 por ciento.

Finalmente, el lector deberá considerar que según el artículo 257 del Estatuto Tributario, quien realice donaciones a entidades pertenecientes al régimen tributario especial y entidades no contribuyentes, podrá descontar de su impuesto sobre la renta y complementarios, el 25 por ciento del valor donado en el año. Así, el descuento podrá imputarse en el año en que se efectuó o máximo dentro del periodo gravable siguiente a aquel en que se efectuó la donación.

11. ¿Qué es el principio de acumulación y devengo?

Una de las principales novedades de la Ley 1819 de 2016, fue la inclusión del principio de acumulación o devengo en la determinación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. En efecto, el principio de acumulación y devengo es definido por la Norma Internacional de Contabilidad

(NIC 1), como el principio según el cual una entidad reconoce partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual, es de decir, en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).



Así las cosas, el párrafo primero del artículo 21-1 del Estatuto Tributario estableció que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deben ser reconocidos por los contribuyentes a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, bajo el principio de acumulación, esto es, cuando satisfagan los elementos establecidos en el Marco Concepto.

Sin embargo, el Estatuto Tributario también consagró en sus artículos 28, 59 y 105, excepciones al principio de acumulación y devengo. En consecuencia, en ciertas ocasiones tanto ingresos como costos y deducciones no deben ser reconocidos cuando satisfagan las disposiciones contenidas en el Marco Conceptual, sino cuando cumplan las disposiciones consagradas en el Estatuto Tributario, lo cual generará diferencias en el reconocimiento contable y fiscal de las partidas que deberán ser conciliadas a través de la presentación del formulario 2516.

BDO entiende mi negocio, conoce mis retos y está alineado con mis objetivos.

Las personas que saben, saben de BDO.



EXPERIENCIA LOCAL & FORTALEZA GLOBAL

Somos los líderes en servicio excepcional al cliente y una de las firmas de servicio profesional más grandes en Colombia y del mundo. Nos reconocen por la cercanía en el trabajo con nuestros clientes, lo cual nos permite construir relaciones de valor agregado que perduran en el tiempo.

Contamos con un equipo humano multidisciplinario altamente calificado y comprometido a superar siempre sus expectativas, nos tomamos el tiempo para entender su negocio y aportamos invaluable conocimiento técnico y experiencia en su sector específico para lograr satisfacer sus necesidades.

Le invitamos a conocer nuestros servicios profesionales en:

AUDITORÍA | OUTSOURCING | ASESORÍA EN NIIF | LEGAL | IMPUESTOS | AVALÚOS

Para mayor información por favor visite nuestra página web www.bdo.com.co
o escribanos a comercial@bdo.com.co



ISBN: 978-958-58816-4-8

IBDO



FEDEMADERAS
Federación Nacional de
Industriales de la Madera