

Deducciones Límite a los beneficios y estímulos tributarios. Presencia económica significativa.
Tarifa para usuarios de zona franca. Tarifa. Tasa mínima de tributación

CONCEPTO N° 1286 [024495]

27-12-2023

DIAN

100208192-1286

Bogotá, D.C.

Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Quinta adición al Concepto General sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley 2277 de 2022

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor: Deducciones Límite a los beneficios y estímulos tributarios
Presencia económica significativa
Tarifa para usuarios de zona franca
Tarifa
Tasa mínima de tributación
Fuentes formales: Artículo 83 de la Constitución Política
Artículos 26 y 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados
Artículos 18, 20-3, 115, 115-1, 240, 240-1, 254, 259, 259-1, 311, 815 y 850 del Estatuto Tributario.
Artículos 1.2.1.28.4.1., 1.2.1.28.4.2., 1.2.1.28.4.3. y 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá unos interrogantes formulados en torno a la interpretación y aplicación del impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas (el «Impuesto» en adelante) con motivo de la Ley 2277 de 2022, con la adición al Concepto General de la referencia (Concepto 006363 - interno 618 del 29 de mayo de 2023).

II. PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA (PES)

2. ¿Las disposiciones de la Decisión 578 de la Comunidad Andina y de los CDI suscritos por la República de Colombia y en vigor prevalecen sobre el artículo 20-3 del Estatuto Tributario?

El mismo artículo 20-3 del Estatuto Tributario, en su párrafo 4º, señala que lo dispuesto en éste «se entenderá sin perjuicio de lo pactado en los convenios para eliminar la doble tributación suscritos por Colombia» (énfasis propio).

Aunado a lo anterior, no debe perderse de vista el principio *pacta sunt servanda*, reconocido en los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados -suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969 y aprobada por el Congreso de Colombia mediante la Ley 32 de 1985- de acuerdo con los cuales «Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe» (énfasis propio) y «Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado» (énfasis propio).

En relación con la buena fe, adicionalmente el artículo 83 de la Constitución Política exige que los servidores públicos, en sus actuaciones, se ciñan a los postulados de ésta.

Por ende, es de colegir que, previo a evaluar si es procedente aplicar o no el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, en cada caso particular se deberá analizar y determinar si Colombia cuenta o no con la potestad para someter a imposición la renta que sea del caso, según su naturaleza, examinando los CDI en vigor, así como la Decisión 578 de la Comunidad Andina cuando sea el caso.

Dicho sea de paso, la tributación por PES tampoco altera la calificación que a la luz de la mencionada Decisión 578 o de los CDI deba realizarse de la respectiva renta (e.g. rentas de bienes inmuebles, beneficios empresariales, regalías, etc.) ni el tratamiento tributario al que se encuentra sujeta y que tiene por finalidad evitar o solventar una doble imposición.

3. ¿Qué se debería entender por «*interacción (es) deliberada (s) y sistemática (s) en el mercado colombiano*»?

El artículo 20-3 del Estatuto Tributario no define el concepto de «interacción deliberada y sistemática en el mercado colombiano»; sin embargo, sí señala en qué casos ésta se configura.

En efecto, en su párrafo 1° indica:

«(...) se presume que existe una (s) interacción (es) deliberada (s) y sistemática (s) en el mercado colombiano, esto es, con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en el territorio nacional cuando:

1. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga una interacción o despliegue de mercadeo con trescientos mil (300.000) o más clientes y/o usuarios ubicados en el territorio colombiano durante el año gravable anterior o el año gravable en curso; o

2. La persona no residente o entidad no domiciliada en el país mantenga o establezca la posibilidad de visualizar precios en pesos colombianos (COP) o permitir el pago en pesos colombianos (COP).» (énfasis propio)

No sobra anotar que, para efectos de lo señalado en el numeral 1 antes transcrito, es importante examinar el artículo 1.2.1.28.4.2. del Decreto 1625 de 2016.

4. ¿Qué se debería entender por «clientes y/o usuarios»?

Para efectos de la tributación por PES, el artículo 1.2.1.28.4.1. del Decreto 1625 de 2016 trae, entre otras, las siguientes definiciones:

«1. Clientes: Los clientes son las personas naturales, jurídicas o entidades sin personería jurídica ubicadas en territorio nacional que paguen o contraten la adquisición de bienes o la prestación de servicios, ofrecidos por personas no residentes o entidades no domiciliadas en Colombia.

2. Usuarios: Los usuarios son las personas naturales, jurídicas o entidades sin personería jurídica, ubicadas en territorio nacional que adquieran o hagan uso de una interfaz digital, identificándose con un nombre de usuario y contraseña, para acceder a la mencionada interfaz.» (énfasis propio)

5. Si una persona no residente o una entidad no domiciliada en Colombia optó por declarar y pagar el impuesto sobre la renta y, por ende, solicitó la no aplicación de la retención en la fuente de que trata el inciso 8° del artículo 408 del Estatuto Tributario ¿qué podría hacer si le fue practicada esta retención?

Si la respectiva persona o entidad eligió, en los términos del artículo 1.2.1.28.4.3. del Decreto 1625 de 2016, declarar el impuesto sobre la renta y complementarios y la no aplicación de la retención en la fuente prevista en el inciso 8° del artículo 408 del Estatuto Tributario (esto último al inscribirse en el RUT o actualizar el mismo), será necesario dar aplicación a lo contemplado en el artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016 para efectos del reintegro de los valores retenidos indebidamente.

6. Si una persona no residente o una entidad no domiciliada en Colombia optó por declarar y pagar el impuesto sobre la renta y, a la par, solicitó la aplicación de la retención en la fuente de que trata el inciso 8° del artículo 408 del Estatuto Tributario ¿qué podría hacer con el saldo a favor que se llegue a liquidar?

Si la respectiva persona o entidad eligió, en los términos del artículo 1.2.1.28.4.3. del Decreto 1625 de 2016, declarar el impuesto sobre la renta y complementarios y la aplicación de la retención en la fuente prevista en el inciso 8° del artículo 408 del Estatuto Tributario (esto último al inscribirse en el RUT o actualizar el mismo), será necesario dar aplicación a lo contemplado en los artículos 815 (compensación con saldos a favor) y 850 (devolución de saldos a favor) del Estatuto Tributario en relación con el saldo a favor que llegue a liquidarse.

III. DEDUCCIONES

4. ¿Cuál es el tratamiento tributario del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros (ICA)?

Con ocasión de la modificación realizada por la Ley 2277 de 2022 al artículo 115 del Estatuto Tributario, el ICA pagado pasó de constituir un descuento tributario a una deducción; modificación que es aplicable a partir del 1° de enero de 2023 (en concordancia con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política).

Para el efecto, habrá de observarse lo consagrado en el artículo 115-1 *ibidem*, que indica:

«ARTÍCULO 115-1. DEDUCCIÓN PARA LAS PRESTACIONES SOCIALES, APORTES PARAFISCALES E IMPUESTOS. <Artículo adicionado por el artículo 66 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el artículo 115 de este Estatuto, en el año o período gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta.» (énfasis propio)

VI. TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN

4. ¿Los descuentos tributarios (DTC) para calcular el impuesto depurado (ID) corresponden a aquellos que resulten de aplicar el límite de que trata el artículo 259 del Estatuto Tributario?

Para efectos de calcular el ID, el parágrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario define los DTC como los «*Descuentos tributarios o créditos tributarios por aplicación de tratados para evitar la doble imposición y el establecido en el artículo 254 del Estatuto Tributario*» (énfasis propio). No sobra recordar que este último corresponde al descuento por impuestos pagados en el exterior.

Ahora bien, aunque el citado parágrafo 6° no lo menciona, para este Despacho los DTC están sometidos al límite de que trata el artículo 259 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta lo establecido por esta disposición: «*En ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta*» (énfasis propio).

5. ¿Cuáles son los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera (INCRNGO)?

Los INCRNGO son todos aquellos que expresamente están catalogados en la normativa tributaria como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, los cuales, adicionalmente, deben afectar la utilidad contable o financiera.

6. Para determinar el impuesto depurado (ID) del año gravable 2023 ¿el impuesto neto de renta (INR) correspondería al impuesto neto de renta del año gravable 2022?

Sí. Para determinar el ID del año gravable 2023, el INR correspondería al impuesto neto de renta del año gravable 2022 (ver casilla 94 del Formulario 110).

7. ¿A qué corresponde el valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera (VNGO)?

Del artículo 311 del Estatuto Tributario se desprende que el concepto de VNGO correspondería al resultado de restar a las ganancias ocasionales (determinadas en la forma prevista en el Título III del Libro I del Estatuto Tributario) las pérdidas ocasionales, el cual, en todo caso, debe afectar la utilidad contable o financiera.

8. Si el resultado del impuesto depurado (ID) es 0 ¿se debe calcular la tasa de tributación depurada (TTD)?

Si el ID es 0, la TTD equivaldría igualmente a 0, teniendo en cuenta que ésta es el resultado de dividir el ID por la utilidad depurada (UD). No obstante, debe tenerse en cuenta lo contemplado en el mismo párrafo 6º del artículo 240 del Estatuto Tributario: «Cuando la Tasa de Tributación Depurada (TTD) sea inferior al quince por ciento (15%) se deberá determinar el valor del Impuesto a Adicionar (IA) para alcanzar la tasa del quince por ciento (15%)» (énfasis propio).

Lo anterior, sin perjuicio de las excepciones consagradas en la misma disposición:

«Lo dispuesto en este párrafo no aplica para:

a) *Las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales - ZESE durante el período que su tarifa del impuesto sobre la renta sea del cero por ciento (0%) las sociedades que aplican el incentivo tributario de las zonas más afectadas por el conflicto armado -ZOMAC las sociedades de que tratan los párrafos 5 y 7 del presente artículo, siempre y cuando no estén obligadas a presentar el informe país por país de conformidad con lo establecido en el artículo 260-5 del Estatuto Tributario.*

b) *Las sociedades de que trata el párrafo 1 del presente artículo.*

De igual forma no aplica lo indicado en este párrafo para aquellos contribuyentes cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación y su Utilidad Depurada (UD) sea igual o menor a cero (0) o para los contribuyentes cuyos estados financieros sean objeto de consolidación y la sumatoria de la Utilidad Depurada (UD) sea igual o menor a cero (0).

c) *Quienes se rijan por lo previsto en el artículo 32 de este Estatuto»*

VII. TARIFA PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA

2. ¿La tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a los usuarios industriales de zonas francas depende del origen del ingreso?

El artículo 240-1 del Estatuto Tributario establece que la tarifa del impuesto sobre la renta, aplicable a los referidos contribuyentes, dependerá del origen del ingreso obtenido, así:

- Del 20%, aplicable a «*la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales, excluyendo las ganancias ocasionales*» (énfasis propio).

- Del 35% (tarifa general para personas jurídicas), aplicable a «*la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos diferentes de aquellos provenientes de exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales*» (énfasis propio).

La misma norma, en su párrafo 5°, señala que la tarifa también será del 20% «*aplicable a zonas francas costa afuera; usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios, usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca, usuarios industriales de zona franca permanente especial cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles industriales; usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística del numeral 1 del Artículo 3o de la Ley 1004 de 2005 y a usuarios operadores*».

VIII. TARIFA GENERAL Y OTRAS TARIFAS

2. ¿Cuáles son los requisitos para que sea aplicable la tarifa del 15% de que trata el párrafo 5° del artículo 240 del Estatuto Tributario?

Para el efecto, será necesario atender lo dispuesto en el citado párrafo 5° así como lo señalado en los artículos 1.2.1.28.3.1. y siguientes del Decreto 1625 de 2016, en lo que resulte compatible con ocasión de las modificaciones realizadas por la Ley 2277 de 2022 (a la tarifa aplicable sobre los ingresos percibidos en la prestación de servicios hoteleros y de parques temáticos de ecoturismo y/o de agroturismo).

3. ¿Cómo se aplica la retención en la fuente a los contribuyentes de que trata el párrafo 5° del artículo 240 del Estatuto Tributario?

El mecanismo de retención en la fuente, aplicable sobre los pagos o abonos en cuenta realizados a los contribuyentes de que trata el párrafo 5° del artículo 240 del Estatuto Tributario, no fue objeto de modificación por parte de la Ley 2277 de 2022, motivo por el cual será necesario atender las disposiciones generales (*i.e.* Libro II del Estatuto Tributario y su reglamentación) que lo regulan.

4. ¿La tarifa de que trata el párrafo 5° del artículo 240 del Estatuto Tributario es aplicable sobre todos los ingresos que obtenga el contribuyente?

No. Esta tarifa (15%) sólo es aplicable sobre «*los ingresos percibidos en la prestación de servicios hoteleros, de parques temáticos de ecoturismo y/o de agroturismo*», siempre y cuando se cumplan los requisitos señalados en la Ley para ello.

5. ¿La tarifa de que trata el parágrafo 5° del artículo 240 del Estatuto Tributario es aplicable sobre los ingresos obtenidos en el desarrollo de un contrato de colaboración empresarial?

Asumiendo que, en desarrollo de un contrato de colaboración empresarial, se perciban ingresos por la prestación de servicios hoteleros, de parques temáticos de ecoturismo y/o de agroturismo en las condiciones exigidas por la Ley, es de colegir que cada una de «*las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país*» que sean parte en el mencionado contrato podrán aplicar la tarifa en comento, en términos generales. Esto, en consideración del principio de transparencia fiscal establecido en el artículo 18 del Estatuto Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, en cada caso particular se deberá examinar la procedencia de la tarifa de que trata el citado parágrafo 5° según el tipo de contrato celebrado. A modo de ejemplo, en el Oficio 057913 de septiembre 13 de 2013 la Dirección de Gestión Jurídica explicó en relación con el contrato de cuentas en participación y con base en la normativa tributaria vigente para entonces:

«De conformidad con el artículo 510 del Código de Comercio, el socio gestor se reporta como único dueño y responsable del negocio ante terceros, y los terceros, a su vez, sólo podrán actuar contra el socio gestor, no contra el socio oculto, a la vez que el socio oculto no puede actuar contra los terceros, debido a que esta facultad es propia del socio gestor. Luego, no se puede, de una parte, tener la condición de socio oculto frente a terceros para no comprometer su responsabilidad por la actividad que el gestor adelanta en virtud del contrato, y de otra parte, reclamar frente a terceros, en este caso la Administración Tributaria, los beneficios fiscales asociados a la realización de la actividad.

Sin embargo, la propia regulación comercial permite que un socio oculto, a su libre albedrío revele su participación en el negocio, con lo cual podría reclamar ante terceros (es este caso la Administración Tributaria) los beneficios asociados a la actividad económica desarrollada en virtud del contrato.

La jurisprudencia en materia comercial es bastante estricta en cuanto se refiere a la condición del socio oculto, al punto de entender que cualquier intervención o injerencia constituye una revelación de su participación en el negocio; en este caso, reclamar el tratamiento tributario que corresponde a quien realiza el hecho generador objeto del impuesto o su exoneración podría interpretarse válidamente como descubrimiento de su condición.

En conclusión, solamente bajo el entendido de una revelación de su participación en el negocio, podría el socio o partícipe oculto tener derecho a la exención consagrada en el artículo 207-2 numerales 3° y 4° del Estatuto Tributario.» (énfasis propio)

IX. LÍMITE A LOS BENEFICIOS Y ESTÍMULOS TRIBUTARIOS

1. ¿Cuáles son los INCRNGO a que hace referencia el artículo 259-1 del Estatuto Tributario?

A falta de distinción, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO) a que hace referencia el artículo 259-1 del Estatuto Tributario son todos aquellos que expresamente están catalogados en la normativa tributaria como tal.

2. ¿Cuáles contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios no se encuentran sometidos al límite de que trata el artículo 259-1 del Estatuto Tributario?

El límite en comento sólo es aplicable a *«las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios»*.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Notas al pie

1. ↑ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
2. ↑ De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.