

CONCEPTO 6038 (Int. 202) DE 2024

(marzo 22)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 1 de abril de 2024>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

100208192- 202

Bogotá, D.C.

Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Octava 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: Tasa Mínima de Tributación
Diferencias permanentes que aumentan la renta líquida
Tasa de Tributación Depurada en consolidados
Consolidación de Estados Financieros

Fuentes formales: Artículos [240](#), parágrafo 6, [19-2](#), [85](#), [88](#), [88-1](#), [105](#) numeral 2°, [115](#), [177-2](#), [359](#), [616-1](#), [771-2](#), [771-5](#), [807](#) del Estatuto Tributario
Normas internacionales de Información Financiera- NIIF
Normas Internacionales de Contabilidad - NIC 10, 12

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 DIAN^[1]. 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 2019^[2].

Con el presente pronunciamiento, esta Subdirección responderá varios 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 de unos problemas jurídicos al capítulo VI «Tasa mínima de Tributación» y el capítulo XI «Anticipo del impuesto sobre la renta» del Concepto General de la referencia (Concepto 00[6363](#) - interno 618 del 29 de mayo de 2023).

VI. TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN

9. ¿Cuáles son las diferencias permanentes, establecidas por la ley, que aumentan la renta líquida y, por ende, tienen un impacto en el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD)?

Las diferencias permanentes, en términos técnicos^[3], se refieren a las discrepancias entre las bases contables y fiscales que no tendrán impactos fiscales en el futuro. Estas discrepancias

permanecerán sin ajuste en periodos posteriores, lo que implica que no generarán pasivos por impuestos diferidos^[4]. En consecuencia, resultan en un mayor o menor impuesto sobre la renta, en el periodo en que se genera la diferencia, dependiendo de la naturaleza de esta. Ejemplos de estas diferencias son las rentas exentas, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las deducciones prohibidas y las sobre deducciones.

Ahora bien, las diferencias permanentes de que trata el párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario son únicamente aquellas consagradas en la ley que aumentan la renta líquida. En este sentido, se trae a colación como antecedente legislativo la ponencia para segundo debate radicado en el Congreso de la República, en la gaceta 1.358 del 31 de octubre de 2022, página 12:

«Sumarle las diferencias permanentes que aumenta (sic) la renta líquida. Las diferencias permanentes son las establecidas en el estatuto tributario como por ejemplo las del numeral 2 del artículo [105](#), los costos y gastos sin soportes legales, entre otros. De igual forma estas diferencias se encuentran consolidadas en la Conciliación Fiscal que deben preparar los contribuyentes en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo [772-1](#) del mismo estatuto».

Con base en lo anterior, se tiene por diferencias permanentes contempladas en la ley, por ejemplo, aquellas establecidas en los artículos [85](#), [88](#), [88-1](#), [105](#) numeral 2°, [115](#), [120](#), [177-2](#), [616-1](#), [771-2](#), [771-5](#), entre otros^[5]. En este sentido, cada contribuyente deberá determinar si tiene diferencias permanentes que aumenten la renta líquida gravable y deban ser tenidas en cuenta para el cálculo de la Tasa Depurada de Tributación.

10. ¿La utilidad contable, en el contexto de la obtención de la tasa de tributación depurada según el párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario, debe incluir tanto el «Estado de Resultados» como el «Otro Resultado Integral»?

El párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario establece que la Tasa de Tributación Depurada (TTD) se determina dividiendo el Impuesto Depurado (ID) por la Utilidad Depurada (UD). La UD se calculará primero utilizando la Utilidad Contable o Financiera antes de impuestos (UC).

De acuerdo con el Marco Conceptual de las normas de información financiera NIIF^[6], los Estados Financieros^[7] proporcionan información detallada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa. En relación con los nombres de estados financieros que se refieren a resultados, es importante destacar que el párrafo 8 de la NIC 1, advierte que cada entidad puede utilizar otros términos para denominarlos. Por lo tanto, esto explica que pueden existir diferencias entre la literalidad del nombre de estos estados financieros que se refieren a resultados entre cada una de las entidades e incluso, entre las normas tributarias. Sin embargo, el párrafo 8 citado, es claro al autorizar el uso de otros términos siempre que el sentido de estos sea claro.

A continuación, se hace la diferencia entre el estado de resultado del periodo y el otro resultado integral, de acuerdo con las NIIF, para determinar su aplicación a la luz del párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario.

Según el marco conceptual, en el estado de resultado se reconocen tanto los ingresos como los gastos con los que se determina la ganancia o pérdida; es decir, la utilidad. La utilidad, que compone el estado de resultados del periodo⁸, se encuentra detallada en el estado de resultados del periodo (cfr. literal a) del párrafo 7.15. del Marco conceptual de las NIIF plenas). Por otra

parte, el párrafo 5 de la NIC 12 define la ganancia contable como «la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por impuesto a las ganancias»^[9].

Por su parte, el otro resultado integral está definido como «Partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF»^[10], hace parte del resultado integral total^[11], pero no del resultado del periodo. En consecuencia, «no representa una cuenta del estado de situación financiera ni del estado de resultados, dado que bajo este concepto lo que se presenta es un resumen de las ganancias por tenencia ocurridas durante el período, y que fueron registrados directamente contra cuentas del patrimonio, las cuales posteriormente serán reclasificadas al resultado o a otras cuentas patrimoniales, si ello es consecuente con los requerimientos del marco de información financiera aplicado.»^[12] (énfasis propio).

Aclarada la diferencia entre «estado de resultado del periodo» y «otro resultado integral», se deben armonizar estos conceptos con las referencias tributarias. A la luz de la conexión formal que establece el artículo [21-1](#) del Estatuto Tributario entre lo contable y lo fiscal, se incorporaron una serie de disposiciones sobre el otro estado de resultado integral. Dentro de estas se pueden encontrar: (i) el numeral 10 del artículo [28](#); (ii) el literal g) del numeral 1 del artículo [59](#); y (iii) el literal f) del numeral 1 del artículo [105](#) del Estatuto Tributario. Estas normas establecen el tratamiento fiscal de aquellas operaciones que en aplicación del marco normativo contable deban ser presentadas dentro del otro resultado integral y tienen como consecuencia la no sujeción al impuesto sobre la renta y complementarios hasta el momento en que de acuerdo con la técnica contable deba ser presentado en el estado de resultado, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio.

En armonía con lo anterior, la variable «(UC) - Utilidad contable o financiera antes de impuestos», que deben considerar los contribuyentes es aquella que refleje el resultado del periodo. Es decir, corresponde al total de ingresos menos gastos (entendidos como costos y gastos) tanto de operaciones continuadas como discontinuadas, antes de impuestos sin incluir registros reconocidos en el otro resultado integral. Todo lo anterior, considerando que el párrafo 6 del artículo [240](#), ni las referidas disposiciones del numeral 10 del artículo [28](#), el literal g) del numeral 1 del artículo [59](#) y el literal f) del numeral 1 del artículo [105](#) del Estatuto Tributario han gravado con el impuesto sobre la renta este otro resultado integral.

Así, estas normas permiten diferenciar el tratamiento tributario en el contexto de la TTD del estado de resultados y del otro resultado integral. En consecuencia, habrá hechos económicos que afecten el estado de resultados, así no se reconozcan para efectos fiscales en el proceso de depuración de la renta líquida, y que harán parte de la utilidad contable (UC), y otros que hacen parte del otro resultado integral que no integran la UC.

11. ¿La utilidad contable o financiera (UC) de las propiedades horizontales incluye la ganancia generada por las cuotas de administración?

El artículo [22](#) del Estatuto Tributario establece que las propiedades horizontales destinadas a uso residencial no están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios; por lo tanto, no están obligadas a presentar declaración de dicho impuesto. En contraste, las personas jurídicas surgidas de la constitución de la propiedad horizontal, que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial, industrial o mixta que generen algún tipo de renta, adquieren la condición de contribuyentes ordinarios del impuesto sobre la renta y complementarios^[13]. En este caso, los recursos obtenidos por la explotación de estos bienes o

áreas comunes estarán sujetos a dicho impuesto a la tarifa establecida en el artículo [240](#) del Estatuto Tributario.

Por otra parte, este despacho ha señalado con base en la ley y el reglamento^[14] que los recursos provenientes de cuotas de administración ordinarias y extraordinarias, conforme a lo establecido en la Ley 675 de 2001, así como los costos y gastos asociados a estos, no constituyen base gravable para la determinación del impuesto sobre la renta y complementario. Por lo tanto, no deben ser incluidos en la declaración de dicho impuesto.

En consecuencia, el cálculo de la TTD, la utilidad contable o financiera (UC) de las propiedades horizontales no incluirá la ganancia generada por las cuotas de administración ordinaria y/o extraordinaria, así como los costos y gastos asociados a los mismos.

En este contexto, el Consejo Técnico de Contaduría Pública -CTCP al definir qué se entiende por «contabilidad separada» indicó que:

«Con base en lo anterior, puede observarse que el término “contabilidad separada” es usado por algunas entidades para referirse a estados financieros de propósito especial, es decir, información financiera por segmentos usados con el propósito de que la administración e inversionistas puedan determinar la rentabilidad de cada uno de ellos y les permita una mejor toma de decisiones; o por mandamiento legal que puede ser de exigencia el presentar y revelar información por segmentos, que bajo la observancia de las directrices establecidas en los marcos técnicos normativos, realicen a potestad los organismos de inspección, vigilancia y control, quienes podrán fijar guías específicas para sus vigiladas, como lo contempla la Ley 1314 del 2009.»^[15] (énfasis propio).

Dado lo anterior, se concluye que las propiedades horizontales que desarrollen actividades que las hagan sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios, deberán preparar sus estados financieros de propósito especial para determinar la TTD.

12. ¿Es posible que la utilidad contable (UC) antes de impuestos de una entidad sea negativa? En caso afirmativo, ¿esto la exime de estar sujeta a la Tasa de Tributación Depurada (TTD)?

La NIC 12 en su párrafo 5 establece que: «la ganancia contable es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias». Por lo tanto, esta definición sugiere que la utilidad contable de una entidad puede ser positiva o negativa (pérdida).

Ahora bien el párrafo 6° del artículo [240](#) del Estatuto Tributario señala que la Tasa de Tributación Depurada (TTD) se calculará dividiendo el impuesto depurado (ID) sobre la utilidad depurada (UD). Por su parte, la UD se calculará así: $UC + DPRL - INCRNGO - VIMPP - VNGO - RE - C$, en donde UC corresponde a la utilidad contable o financiera antes de impuestos, indistintamente si es positiva o negativa.

De igual manera, el inciso 2° del literal b) del párrafo 6° del artículo [240](#) del Estatuto Tributario excluye la aplicación de la tasa de tributación depurada, así:

«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 (7UD) sea igual o menor a cero (0).» (énfasis propio).

En ese sentido, para que se aplique el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD), es la Utilidad Depurada (UD) la que debe ser mayor que (0). En consecuencia, si el resultado del periodo (utilidad contable o financiera) antes de impuestos refleja pérdidas para la entidad, no implica automáticamente la exclusión del cálculo de la TTD. Esto se debe a que, al considerar otros factores de la fórmula, como las Diferencias Permanentes (DPRL), es posible que la UD resultante sea positiva, superando así el umbral de (0).

Por consiguiente, incluso en el caso en que una sociedad registre pérdidas contables, podría estar sujeta a la tasa de tributación mínima, siempre y cuando el cálculo de la Utilidad Depurada (UD) arroje como resultado un valor superior a cero (0). Sin embargo, si la Utilidad Depurada (UD) es inferior a cero (0), no se calculará la TTD conforme lo establece el literal b del párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario.

13. ¿Cómo opera la tributación mínima consolidada cuando la entidad que consolida es una persona natural o una ESAL del régimen especial?

El numeral 2 del párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en el país deben calcular la Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG), entre otros, con el fin de prevenir el traslado de beneficios internamente a vinculadas de baja tributación y definir un mínimo de tributación en los grupos empresariales internos. Esto se realiza dividiendo la suma de los impuestos depurados (ΣID) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia objeto de consolidación por la suma de las utilidades depuradas (ΣUD) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia cuyos estados financieros son objeto de consolidación.

Así mismo, el párrafo en mención en su inciso primero establece que la tasa de tributación mínima se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta contemplados en los artículos [240](#) y [240-1](#) del mismo estatuto. En este contexto, una interpretación sistemática^[16] de esta disposición lleva a concluir que el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG), aplicable a entidades cuyos estados financieros son objeto de consolidación, está condicionado a que: (i) dichas entidades sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; (ii) residentes fiscales; y (iii) tributen a la tarifa establecida en los mencionados artículos del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, la disposición en cuestión establece una tasa mínima de tributación para los contribuyentes mencionados en los artículos [240](#) y [240-1](#) del Estatuto Tributario que cumplan con los criterios previamente mencionados. Esta conclusión implica que las personas naturales y otros contribuyentes que no estén sujetos a las tarifas especificadas del artículo [240](#) y [240-1](#) del Estatuto Tributario quedarían excluidos de su aplicación. De igual forma no se puede perder de vista que en Colombia no se aplica el impuesto de renta sobre grupos económicos, por lo tanto, la determinación de la TTDG será sobre aquellos estados financieros objeto de consolidación que le aplica la TTD de manera individual.

Sobre el particular, los párrafos 1 y 2 de la NIIF 10 disponen que, una entidad que controla una o más entidades distintas (subsidiarias) deberán presentar estados financieros consolidados. Además, el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 establece que:

«Artículo 35. Estados financieros consolidados. La matriz controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.» (énfasis propio).

En consecuencia, al interpretar las normas señaladas de manera sistemática^[17] y, teniendo en cuenta el efecto útil de estas, se puede concluir que la referencia a la consolidación del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario opera en relación con las entidades sujetas a este párrafo. Por lo tanto, si una entidad está obligada a consolidar los estados financieros de sus subordinadas, pero no está sujeta a la tarifa del artículo 240 del Estatuto Tributario (por ejemplo, si es una persona natural^[18] o una entidad del Régimen Tributario Especial), o si no es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, pero sus subordinadas sí lo son, se deberá calcular la Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG) sobre aquellas entidades objeto de aplicación de la TTD, conforme al procedimiento establecido en el numeral 2 del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

Este cálculo implicará sumar los impuestos depurados (ΣID) de las subordinadas que forman parte del grupo y dividirlos entre la sumatoria de las utilidades depuradas (ΣUD) de estas mismas subordinadas cuyos estados financieros son objeto de consolidación. De esta operación se excluirían los estados financieros de la entidad que consolida, siempre y cuando esta no se encuentre dentro de los supuestos señalados en la norma que generan la obligación del cálculo de la TTD.

La siguiente gráfica puede servir para ilustrar lo recién expuesto:

En este ejemplo, la entidad que consolida es Consolidante ESAL RTE. Por su parte, las entidades consolidadas son: Consolidada1, Consolidada2, Consolidada3 ESAL RTE y Consolidante ESAL RTE.

De acuerdo con lo recién expuesto, se tiene:



1. Consolidante ESAL RTE y Consolidada3 ESAL RTE no están sometidas a la TTD.

2. Consolidada1 y Consolidada2 son sociedades cuyos estados financieros son objeto de consolidación. En consecuencia, están sometidas a lo previsto en el numeral 2 del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario. Así, los valores agregados que se deben considerar son solamente los de Consolidada1,

Consolidada2.

14. ¿Las sociedades subordinadas regidas por el artículo 32 del Estatuto Tributario y que forman parte de la consolidación de estados financieros de sus matrices están sujetas a la tasa de

tributación depurada (TTD)?

Como ya se ha señalado en este título, están sujetos a la tasa mínima de tributación los contribuyentes del Impuesto de que tratan los artículos [240](#) y [240-1](#) del Estatuto Tributario, salvo las personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país. Ahora bien, el parágrafo 6° del artículo [240](#) del Estatuto Tributario, igualmente agrega:

«Lo dispuesto en este parágrafo no aplica para:

(...)

c) Quienes se rijan por lo previsto en el artículo [32](#) de este Estatuto.» (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, aquellos contribuyentes que se rijan por lo dispuesto en el artículo [32](#) del Estatuto Tributario, incluso si son sociedades subordinadas, no estarán sujetos a la tasa mínima de tributación mencionada, por expresa disposición legal. Por esta razón, en el momento en que la entidad que consolide los estados financieros para efectos de la aplicación de la (TTDG), solo considerará aquellos contribuyentes que sean objeto de consolidación y que le aplica la (TTD), sin incluir las entidades que se rijan por el artículo [32](#) del Estatuto Tributario.

15. ¿Se debe calcular el anticipo por impuesto de renta del artículo [807](#) del Estatuto Tributario considerando el impuesto neto de renta con ajuste por impuesto adicionado?

El parágrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario establece que si la tasa de tributación depurada (TTD) es inferior al quince por ciento (15%), se debe calcular el impuesto adicional necesario para alcanzar esa tasa. Por otro lado, el artículo [807](#) del Estatuto Tributario establece la obligación de los contribuyentes del impuesto sobre la renta de liquidar un anticipo del impuesto determinado en la liquidación privada correspondiente a partir del impuesto neto de renta.

El impuesto neto de renta, base para el cálculo del anticipo según la casilla 108 del formulario 110^[19], se determina sumando la renta líquida gravable (casilla 91), que incluye puntos adicionales a la tarifa del impuesto de renta, y el valor a adicionar (casilla 92) según el artículo [259-1](#) del Estatuto Tributario, menos los descuentos tributarios (casilla

93). A este resultado se le agrega el impuesto a adicionar (IA), si procede (casilla 95), calculado según el parágrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario. Este total representa el impuesto neto (con impuesto adicionado) que será utilizado para calcular el anticipo del próximo año gravable, al cual se le restará el valor de la retención en la fuente correspondiente al ejercicio fiscal respectivo, obteniendo así el anticipo a pagar.

En este contexto, se concluye que el cálculo del anticipo del impuesto sobre la renta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo [807](#), incluirá el impuesto adicionado (IA), que forma parte del impuesto neto utilizado como base para su determinación.

16. ¿En el cálculo de la tasa mínima de tributación, tiene incidencia las diferencias de años gravables anteriores, que llevaron a pagar más impuesto?

No. Para calcular la tasa mínima de tributación, las variables se encuentran expresamente establecidas en el parágrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario y hacen referencia exclusivamente al año gravable del que se predica el impuesto sobre la renta a cargo de cada contribuyente. En consecuencia, en esta fórmula no se tiene en cuenta variables (ni diferencias) de años gravables anteriores.

Lo anterior es coherente con el periodo anual del impuesto sobre la renta^[20] y la independencia de periodos^[21]. Por lo tanto, las diferencias de años gravables anteriores no tienen incidencia en el cálculo de la tasa mínima de tributación.

17. ¿Existe reglamentación de la Tasa de Tributación Depurada (TTD)?

No. El párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario regula integralmente la Tasa de Tributación Depurada (TTD) a partir el periodo gravable 2023.

18. ¿El impuesto a adicionar pagado en un respectivo periodo gravable puede compensarse a futuro?

No. El párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario no prevé que el impuesto a adicionar pagado pueda ser compensado en el futuro. De hecho, el primer inciso establece que se crea una tasa mínima para cada periodo gravable. Por lo tanto, el impuesto a adicionar únicamente es la tributación mínima para los contribuyentes sujetos al artículo [240](#) y [240-1](#) del Estatuto Tributario que no estén expresamente excluidos, sin posibilidad de compensarlo en periodos futuros.

19. De acuerdo con el artículo [240](#) del Estatuto Tributario del Estatuto Tributario, ¿la Tasa de Tributación Depurada (TTD) es homologable o equiparable a la tarifa del impuesto sobre la renta para los contribuyentes obligados a aplicar la tasa mínima de tributación?

No. El inciso 1 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario establece la tarifa nominal aplicable sobre la renta líquida, mientras que la Tasa de Tributación Depurada (TTD) se adiciona al impuesto cuando el contribuyente en aplicación de la formula prevista en el párrafo 6 del mismo artículo, ha obtenido un porcentaje inferior al 15% en el cálculo de esta.

Ahora bien, es preciso señalar que, el inciso 1 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario establece una tarifa nominal del impuesto de renta, que puede variar por la incorporación de los puntos adicionales para ciertos sectores económicos. De igual manera, al resultado matemático de aplicar la tarifa del impuesto de renta (nominal + puntos adicionales) a la renta líquida gravable, se debe adicionar el impuesto mínimo cuando haya lugar a ello.

Por ende, la Tasa de Tributación Depurada (TTD) no sustituye el impuesto básico de renta, sino que hace parte del mismo impuesto y en consecuencia no puede ser considerada como homóloga o equiparable a esta.

20. De acuerdo con el artículo [49](#), numerales 1, 2 y 3 del Estatuto Tributario, ¿la Tasa de Tributación Depurada (TTD) se homologa y/o equipara al impuesto básico de renta para efectos de la determinación de la utilidad máxima susceptible de ser distribuida como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional?

En el artículo [49](#) del Estatuto Tributario se regula la determinación de los dividendos y participaciones no gravados, de esta manera:

«ARTICULO [49](#). DETERMINACIÓN DE LOS DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES NO GRAVADOS. Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1o de enero de 2013, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:

1. Tomará la Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasiones Gravables del respectivo año y le restará el resultado de tomar el Impuesto Básico de Renta y el Impuesto de Ganancias Ocasiones liquidado por el mismo año gravable, menos el monto de los descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior correspondientes a dividendos y participaciones a los que se refieren los literales a), b) y c) del inciso segundo del artículo 254 de este Estatuto.

2. Al resultado así obtenido se le adicionará el valor percibido durante el respectivo año gravable por concepto de:

a) Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que tengan el carácter no gravado; y

b) Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.

3. El valor obtenido de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

Parágrafo 2. Las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable que excedan el resultado previsto en el numeral 3 tendrán la calidad de gravadas. Dichas utilidades constituirán renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuyan, cuando el exceso al que se refiere este parágrafo no se pueda imputar en los términos del numeral 5 de este artículo. La sociedad efectuará la retención en la fuente sobre el monto del exceso calificado como gravado, en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto.» (énfasis propio).

El artículo 49 del Estatuto Tributario regula el monto máximo susceptible de dividendos a ser distribuidos como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, así como el monto de dividendos gravados. Para hacer este cálculo, se hace referencia al impuesto básico de renta.

Adicionalmente, teniendo en cuenta el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, para efectos de calcular la Tasa Mínima de Tributación (TTD) se debe tener en cuenta la variable (INR - impuesto neto de renta) dentro de la fórmula establecida en esta disposición con el objeto de calcular el 15%.

En caso de que la TTD sea inferior al 15%, es necesario adicionar al impuesto neto de renta el impuesto a adicionar hasta que la TTD alcance el valor de 15%. De ahí que en el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario se diga que: “la diferencia positiva entre la Utilidad Depurada (UD) multiplicada por el quince por ciento (15%) y el Impuesto Depurado (ID) será un mayor valor del impuesto sobre la renta que deberá adicionarse al impuesto sobre la renta (IA).”

Así, el concepto de impuesto básico de renta previsto en el artículo 49 del Estatuto Tributario corresponde al impuesto neto de renta más el impuesto a adicionar. En la misma línea, la TTD no es homóloga ni equiparable al impuesto básico de renta.

XI. ANTICIPO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. ¿La base gravable sobre la cual se debe calcular el anticipo del impuesto sobre la renta para el año gravable siguiente, incluye los puntos adicionales a la tarifa del impuesto sobre la renta que

deben calcular los contribuyentes que desarrollan las actividades comerciales señaladas en el artículo [240](#) del Estatuto Tributario?

El artículo [240](#) del Estatuto Tributario, modificado por la Ley [2277](#) de 2022, estableció la obligación para algunos contribuyentes del impuesto sobre la renta de liquidar unos puntos adicionales a su impuesto sobre la renta bajo ciertas actividades económicas y del que se destaca el contenido de sus párrafos 2° y 4°:

«PARÁGRAFO 2o. Las instituciones financieras, las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros commodities y los proveedores de infraestructura del mercado de valores deberán liquidar cinco (5) puntos adicionales al impuesto sobre la renta y complementarios durante los periodos gravables 2023, 2024, 2025, 2026 y 2027 siendo en total la tarifa del cuarenta por ciento (40%).

(...)

PARAGRAFO 4o. Los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos deberán liquidar tres (3) puntos adicionales al impuesto sobre la renta y complementarios durante los periodos gravables 2023, 2024, 2025 y 2026, siendo en total la tarifa del treinta y ocho por ciento (38%). (...)». (énfasis propio).

En este sentido, la ley ha previsto que los puntos adicionales hacen parte de la tarifa del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, la norma ha exigido que para aquellos contribuyentes que realicen las actividades comerciales señaladas en el párrafo 2 y párrafo 4 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario, se debe liquidar un anticipo de los puntos adicionales para el año gravable siguiente correspondiente al 100% de este valor, sin hacer excepción alguna de la no aplicación del artículo [807](#) del mismo estatuto:

«(...) La sobretasa de que trata este párrafo está sujeta a un anticipo del ciento por ciento (100%) del valor de la misma, calculado sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior. El anticipo de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagarse en dos cuotas iguales anuales en los plazos que fije el reglamento. (...)» (énfasis propio).

Por su parte, el artículo [807](#) del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta deben calcular un anticipo de renta para el año gravable siguiente así:

«ARTICULO [807](#). CÁLCULO Y APLICACIÓN DEL ANTICIPO. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a pagar un setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto de renta y del complementario de patrimonio*, determinado en su liquidación privada, a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente al gravable. (...)»

(énfasis propio).

Así las cosas, para determinar los elementos integrantes del impuesto sobre la renta que corresponden a la base gravable sobre la cual se va a liquidar el anticipo, se tiene que este lo conforman todos aquellos valores que la ley explícitamente determina como son la tarifa del

impuesto (la general más los puntos adicionales, la tasa mínima de tributación y el valor a adicionar por el límite de descuentos del artículo [259-1](#) del Estatuto Tributario), y para obtener el impuesto neto de renta, se le restan los descuentos tributarios a que haya lugar obteniendo así la base para el cálculo del anticipo que consagra el artículo [807](#) ibidem.

En ese sentido, mediante la Resolución [22](#) del 14 de febrero de 2023, se prescribió el Formulario 110, en el cual se detalla su aplicación así: en la casilla 108 “Anticipo renta para el año gravable siguiente” se calculará sobre el impuesto neto de renta (con impuesto adicionado) (casilla 96) el cual se obtiene de sumar los siguientes valores: (i) la renta líquida gravable (casilla 91) que incorpora los puntos adicionales a la tarifa del impuesto de renta, (ii) el valor a adicionar (casilla 92) conforme a lo consagrado en el artículo [259-1](#) del Estatuto Tributario y a este valor se restan los descuentos tributarios (casilla 93).

Al resultado que se obtiene del anterior cálculo se le sumará el impuesto a adicionar (casilla 95) si hay lugar a ello, que se liquida de acuerdo con el párrafo 6 del artículo [240](#) del Estatuto Tributario y este valor es el que corresponderá al impuesto sobre la renta sobre el cual se liquidará el anticipo de impuesto sobre la renta del año gravable siguiente en los términos del artículo [807](#) del Estatuto Tributario.

Por último, y en concordancia con el principio general de interpretación jurídica según el cual «donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete» (cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-317 de 2012), y considerando que el legislador no previó de manera expresa que los puntos adicionales se excluyan del cálculo del anticipo del impuesto sobre la renta para el año gravable siguiente señalado en el artículo [807](#) del Estatuto Tributario, por tener su propio anticipo (casilla 110), no le es dable al intérprete excluir los puntos adicionales del cálculo del anticipo.

En estos términos, la base gravable sobre la cual se calcula el anticipo del impuesto sobre la renta para el año gravable siguiente, incluye los puntos adicionales a la tarifa del impuesto sobre la renta que deben calcular los contribuyentes que desarrollan las actividades comerciales señaladas en el artículo [240](#) del Estatuto Tributario, en la medida en que estos puntos adicionales son un elemento integrante para calcular la renta líquida que hace parte del impuesto neto sobre la renta.

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,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Bogotá, D.C.

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

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.

3. Cfr. Art. 29 del Código Civil.

4. Cfr. Concepto No. 2023-0185 del 3 de abril de 2023 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública: «Las diferencias permanentes no se encuentran definidas en la norma, sin embargo, se hace referencia a las mismas para calificar aquellas diferencias entre las bases contables y fiscales que no tienen efectos impositivos en el futuro. Por ejemplo, el reconocimiento de gastos (ingresos) contables que no tienen efectos deducibles (gravados) en ningún periodo siguiente respecto al impuesto a la renta basados en activos o pasivos. En otras palabras, estas diferencias nunca se van a revertir en el futuro y, en consecuencia, no generan impuestos diferidos.»

5. Cfr. Sección “Clasificación de diferencias” de la hoja “ERI- Renta Líquida” del Anexo 1 Reporte Conciliación Fiscal formato 2516 versión 3, el cual hace parte integral de la declaración de renta, en los términos del artículo [1.7.1](#) del Decreto 1625 de 2016.

6. Cfr. Marco Conceptual de las NIIF, Capítulos 3 «Estados financieros y la entidad que informa», 4 «Los elementos de los estados financieros» y 7.15. «Estado del resultado del periodo y otro resultado integral»

7. Estos incluyen: (i) estado de situación financiera; (ii) estado de resultados; (iii) estado de cambios en el patrimonio, entre otros.

8. Conforme con el párrafo 7 de la NIC 1 el estado de resultado del periodo es: «El resultado del periodo es el total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral.».

9. Al respecto, es importante destacar que el párrafo 8 de la NIC 1, advierte que cada entidad puede utilizar otros términos para denominar los resultados. Por lo tanto, esto explica cómo puede no existir una correspondencia literal entre el nombre de estos estados financieros entre cada una de las entidades y las normas tributarias.

10. Cfr. NIC 1 Párrafo 7

11. ibidem.

12. Cfr. Concepto 2020-0644 del 1 de septiembre de 2020 del CTCF.

13. Cfr. artículo [19-5](#) del Estatuto Tributario y el artículo [1.2.1.5.3.1](#). del Decreto 1625 de 2016.

14. Cfr. Párrafo 1 del artículo [1.2.1.5.3.2](#). del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria y el concepto No. 906833 - interno 481 de abril 27 de 2018.

15. Cfr. Concepto No. 45 del 24 de abril de 2023.

16. Cfr. Art. 30 del C.C.

17. Cfr. art. 30 del C.C.

18. Sobre este tópico, en la ponencia para segundo debate en la plenaria de la Cámara del

proyecto de ley 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado) se dijo que el cálculo de la TTD aplica únicamente para las personas jurídicas y los contribuyentes usuarios de zonas francas.

19. Adoptado por la Resolución DIAN No. [22](#) de fecha 14 de febrero de 2023, que rige a la fecha de este pronunciamiento.

20. Cfr. artículo [1.6.1.5.7](#). del decreto 1625 de 2016.

21. Cfr. artículo [694](#) del Estatuto Tributario.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma DIAN

ISBN n.n

Última actualización: 14 de abril de 2024

