

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Otras Disposiciones

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 011383 int 433 DE 2024 JUNIO 11 [Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

▼ Fuentes Formales

▼ Extracto

[433_011383_COMPILACION_DOCTRINA.pdf](#)

DIAN

Subdirección de Normativa y Doctrina

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

**COMPILACIÓN DE LA DOCTRINA OFICIAL SOBRE LA LEY 2277 DE 2022
(4ª versión)**

Señores

CONTRIBUYENTES

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y mediante el presente documento (4ª versión), la Subdirección de Normativa y Doctrina se permite compilar la doctrina oficial emitida sobre la Ley 2277 de 2022 en aras de facilitar su búsqueda y consulta; documento que, en todo caso, no sustituye la doctrina compilada.

CONTENIDO

CONCEPTOS GENERALES SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 3

A. A CARGO DE LAS PERSONAS NATURALES 3

B. A CARGO DE LAS PERSONAS JURÍDICAS 24

CONCEPTO GENERAL SOBRE EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN – SIMPLE 84

CONCEPTO GENERAL SOBRE EL IMPUESTO AL PATRIMONIO 104

CONCEPTO GENERAL SOBRE EL IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL 115

CONCEPTOS GENERALES SOBRE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES 133

A. IMPUESTO NACIONAL SOBRE PRODUCTOS PLÁSTICOS DE UN SOLO USO UTILIZADOS PARA ENVASAR, EMBALAR O

EMPACAR BIENES. 133

B. IMPUESTO NACIONAL AL CARBONO 152

CONCEPTO GENERAL SOBRE LOS IMPUESTOS SALUDABLES 162

CONCEPTO GENERAL EN MATERIA **DE** PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y ADUANERO 192

CONCEPTO GENERAL SOBRE LAS **DEROGATORIAS** 219

CONCEPTOS GENERALES SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A. A CARGO **DE** LAS PERSONAS NATURALES

Pronunciamientos compilados:

Concepto 003966 - interno 416 **de** marzo 31 **de** 2023

Concepto 006564 - interno 624 **de** mayo 31 **de** 2023

Concepto 015007 - interno 973 **de** septiembre 13 **de** 2023

Concepto 023649 - interno 1216 **de** diciembre 13 **de** 2023

Concepto 001816 - interno 48 **de** enero 29 **de** 2024

Concepto 004642 - interno 152 **de** marzo 5 **de** 2024

I. INGRESOS EN ESPECIE

El artículo 59 **de** la Ley 2277 **de** 2022 dispone:

«ARTÍCULO 59. Adiciónese el Artículo 29-1 al Estatuto Tributario, así:

*Artículo 29-1. Ingresos en especie. Para efectos **del** impuesto sobre la renta y complementarios, constituyen pagos en especie y **deberán** reportarse como ingreso a favor **del** beneficiario, a valor **de** mercado, los que efectúe el pagador a terceras personas por la prestación **de** servicios o adquisición **de** bienes **destinados** a contribuyentes a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco **dentro del** cuarto grado **de** consanguinidad, segundo **de** afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza **de** dichas personas y no se trate **de** los aportes que por ley **deban** realizar los empleadores al Sistema **de** Seguridad Social Integral al Instituto Colombiano **de** Bienestar Familiar ICBF, al Servicio Nacional **de** Aprendizaje –SENA– y a las Cajas **de** Compensación Familiar.*

*En el caso **de** bienes y servicios gratuitos o sobre los cuales no se pueda **determinar** su valor, en ningún caso serán imputables como costo, gasto o **deducción del** impuesto sobre la renta **del** pagador:*

*PARÁGRAFO 1o. Se exceptúan **de** esta disposición los pagos en especie efectuados por el empleador a terceras personas en cumplimiento **de** pactos colectivos **de** trabajadores y/o convenciones colectivas **de** trabajo.»*

1. ¿Qué se entiende por «ingreso en especie» en el marco **del** artículo 29-1 **del** Estatuto Tributario?

Teniendo en cuenta que no existe una **definición** legal **de** «ingreso en especie», cobra suma importancia la interpretación gramatical **de** la Ley, prevista en los artículos 27 y 28 **del** Código Civil, **de** los cuales el segundo señala: «Las palabras **de** la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras» (énfasis propio).

Así, en aras **de** **determinar** el alcance **de** la expresión «en especie», es preciso acudir al Diccionario **de** la lengua española, el cual la **define** así: «*loc. adv. En frutos o géneros y no en dinero*».

Por ende, en el marco **del** artículo 29-1 **del** Estatuto Tributario, se entiende por «ingreso en especie» todo aquel pago realizado mediante la entrega **de** un bien diferente al dinero o prestación **de** un servicio.

2. ¿Qué se entiende por «pactos colectivos **de** trabajadores y/o convenciones colectivas **de** trabajo»?

Una convención colectiva **de** trabajo «*es la que se celebra entre uno o varios {empleadores} o asociaciones patronales, por una parte, y uno o varios sindicatos o federaciones sindicales **de** trabajadores, por la otra, para fijar las condiciones que regirán los contratos **de** trabajo durante su vigencia*» (cfr. artículo 467 **del** Código Sustantivo **del** Trabajo).

A su vez, los pactos colectivos son aquellos celebrados entre empleadores y trabajadores no sindicalizados, los cuales «*se rigen por las disposiciones establecidas en los Títulos II y III, Capítulo I, Parte Segunda **del** Código Sustantivo **del** Trabajo, pero solamente son aplicables a quienes los hayan suscrito o adhieran posteriormente a ellos*» (cfr. artículo 481 *ibidem*).

3. ¿Qué efectos tributarios comporta el artículo 29-1 *ibidem*?

Para el pagador, la expensa será **deducible** en tanto se satisfagan los requisitos previstos en la normativa tributaria para su reconocimiento fiscal y procedencia; salvo los bienes y/o servicios **destinados** al beneficiario **del** pago en especie (o a las personas vinculadas con éste) sean gratuitos o sobre los mismos no sea posible **determinar** su valor.

Para el beneficiario **del** pago en especie, éste constituirá ingreso gravado con el Impuesto. Esto implica que **deba** considerarse para efectos **del** mecanismo **de** retención en la fuente y el reporte **de** información tributaria.

Al respecto, es importante recordar, entre otras normas, lo señalado por los artículos 29, 87-1 y 177-1 del Estatuto Tributario:

«ARTICULO 29. VALOR DE LOS INGRESOS EN ESPECIE. El valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de ingresos, se determina por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega.

Si en pago de obligaciones pactadas en dinero se dieran especies, el valor de éstas se determina, salvo prueba en contrario, por el precio fijado en el contrato.» (énfasis propio)

«ARTÍCULO 87-1. OTROS GASTOS ORIGINADOS EN LA RELACIÓN LABORAL NO DEDUCIBLES. <Artículo adicionado por el artículo 15 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes no podrán solicitar como costo o deducción, los pagos cuya finalidad sea remunerar de alguna forma y que no hayan formado parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales. Exceptúanse de la anterior disposición los pagos no constitutivos de ingreso gravable o exentos para el trabajador, de conformidad con las normas tributarias incluidos los provistos en el artículo 387 del Estatuto Tributario.» (énfasis propio)

«ARTÍCULO 177-1. LÍMITE DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES. <Artículo adicionado por el artículo 13 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

(...)» (énfasis propio)

4. ¿Los ingresos en especie realizados a terceras personas, de que trata el artículo 29-1 *ibidem*, constituyen ingreso para el contribuyente?

El mismo artículo 29-1 del Estatuto Tributario establece que el ingreso en especie, materializado a través de la prestación de servicios o la entrega de bienes, constituye ingreso para su beneficiario (incluyendo aquellos destinados a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de dichas personas), entendido éste como el contribuyente, y no el tercero que lleva a cabo la respectiva prestación del servicio o entrega del bien a favor de aquel.

Este entendimiento encuentra soporte en la exposición de motivos de la referida disposición:

«(...) los ingresos en especie han permitido que las empresas asuman gastos y/o costos propios de los socios, accionistas, partícipes y/o sus familiares. Dada esta situación, las personas y/o firmas que entregan estos productos pueden presentarlos como costos o gastos deducibles que terminan por reducir su base gravable del impuesto de renta, pero los receptores no lo registran debidamente como un ingreso, lo que termina reduciendo el pago del impuesto.

Por lo tanto, la medida 'Ingresos en especie' busca obtener la contabilización y transparencia de los pagos o ingresos que reciben los contribuyentes de forma indirecta diferentes de su salario y otros pagos monetarios. De esta manera se pretende evitar la elusión del ingreso por el beneficio del bien o servicio pagado por la sociedad, entidad o patrimonio autónomo, y, por tanto, crear reglas claras que brinden certeza al contribuyente sobre la efectiva realización de un ingreso a su favor, el cual debe ser declarado e integrado en la base gravable de su impuesto.» (énfasis propio) (cfr. Gaceta del Congreso N° 917 del 12 de agosto de 2022)

5. ¿Los pagos por concepto de alimentación de los trabajadores o su familia constituyen ingresos para éstos en los términos del artículo 29-1 *ibidem*?

El artículo 387-1 del Estatuto Tributario, que no fue objeto de modificación por la Ley 2277 de 2022, establece:

«ARTICULO 387-1. DISMINUCIÓN DE LA BASE DE RETENCIÓN POR PAGOS A TERCEROS POR CONCEPTO DE ALIMENTACIÓN. <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Artículo modificado por el artículo 84 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los pagos que efectúen los patronos a favor de terceras personas, por concepto de la alimentación del trabajador o su familia, o por concepto del suministro de alimentación para éstos en restaurantes propios o de terceros, al igual que los pagos por concepto de la compra de vales o tiquetes para la adquisición de alimentos del trabajador o su familia, son deducibles para el empleador y no constituyen ingreso para el trabajador, sino para el tercero que suministra los alimentos o presta el servicio de restaurante, sometido a la retención en la fuente que le corresponda en cabeza de estos últimos, siempre que el salario del trabajador beneficiado no exceda de 310 UVT. Lo anterior sin menoscabo de lo dispuesto en materia salarial por el Código Sustantivo de Trabajo.

Cuando los pagos en el mes en beneficio del trabajador o de su familia, de que trata el inciso anterior excedan la suma de 41 UVT, el exceso constituye ingreso tributario del trabajador, sometido a retención en la fuente por ingresos laborales. Lo dispuesto en este inciso no aplica para los gastos de representación de las empresas, los cuales son deducibles para estas.

Para los efectos previstos en este artículo, se entiende por familia del trabajador, el cónyuge o compañero (a) permanente, los hijos y los padres del trabajador.» (énfasis propio)

Así las cosas, considerando el criterio **de** especialidad *-lex specialis derogat generali-* (cfr. artículo 3 **de** la Ley 153 **de** 1887) se impone la aplicación **del** artículo 387-1 **del** Estatuto Tributario sobre el artículo 29-1 *ibidem* en lo concerniente a pagos en especie por concepto **de** alimentación **del** trabajador o su familia, siempre y cuando se cumplan las diferentes condiciones previstas en la primera disposición. En su **defecto**, se **deberá** atender lo previsto en el citado artículo 29-1.

6. ¿Los pagos destinados a programas de becas de estudios en beneficio de los trabajadores o su familia constituyen ingresos para éstos en los términos del artículo 29-1 *ibidem*?

El artículo 107-2 **del** Estatuto Tributario, que tampoco fue objeto **de** modificación por la Ley 2277 **de** 2022, dispone:

«ARTÍCULO 107-2. **DEDUCCIONES POR CONTRIBUCIONES A EDUCACIÓN DE LOS EMPLEADOS.** <Artículo modificado por el artículo 87 **de** la Ley 2010 **de** 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Las siguientes **deducciones** serán aceptadas fiscalmente siempre y cuando se encuentren **debidamente** soportadas:

a) Los pagos **destinados** a programas de becas de estudios totales o parciales y **de** créditos condonables para educación, establecidos por las personas jurídicas en beneficio de sus empleados o de los miembros del núcleo familiar del trabajador;

(...)

PARÁGRAFO. Para todos los efectos, los pagos **definidos** en este artículo no se considerarán pagos indirectos hechos al trabajador.» (énfasis propio)

Por ende, considerando el criterio **de** especialidad *-lex specialis derogat generali-* se impone la aplicación **del** artículo 107-2 **del** Estatuto Tributario sobre el artículo 29-1 *ibidem* en lo concerniente a los programas **de** becas **de** estudios a favor **del** trabajador o su familia, siempre y cuando se cumplan las diferentes condiciones previstas en la reglamentación **de** la primera disposición (cfr. artículos 1.2.1.18.80. y siguientes **del** Decreto 1625 **de** 2016). En su **defecto**, se **deberá** atender lo previsto en el citado artículo 29-1.

No sobra anotar que, **de** conformidad con el artículo 1.2.4.1.26. **del** Decreto 1625 **de** 2016, constituyen pagos indirectos hechos al trabajador «los que efectúe el empleador a terceras personas por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de las cuotas que por ley deban aportar los empleadores a entidades tales como Colpensiones, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y las Cajas de Compensación Familiar» (énfasis propio), excluyéndose «los pagos que el empleador efectúe por concepto **de** educación y salud, en la parte que no exceda **del** valor promedio que se reconoce a la generalidad **de** los trabajadores **de** la respectiva empresa por tales conceptos, y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores» (énfasis propio).

II. DEDUCCIÓN POR DEPENDIENTES

El artículo 7 **de** la Ley 2277 **de** 2022 dispone:

«ARTÍCULO 7o. Modifíquese el Artículo 336 **del** Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 336. Renta líquida gravable **de** la cédula general. Para efectos **de** establecer la renta líquida **de** la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:

1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.
2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos **de** renta imputables a cada ingreso.
3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las **deducciones** especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) **del** resultado **del** numeral anterior, que en todo caso no puede exceder **de** mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales.

Sin perjuicio **de** lo establecido en el inciso 2 **del** Artículo 387 **del** Estatuto Tributario, el trabajador podrá **deducir**, en adición al límite establecido en el inciso anterior, setenta y dos (72) UVT por **dependiente** hasta un máximo **de** cuatro (4) **dependientes**.

(...)

1. ¿Qué alcance tiene la expresión «Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del artículo 387 del Estatuto Tributario»? ¿La deducción por dependientes está sujeta a los límites previstos en el inciso 1° del numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario?

La expresión **del** inciso segundo **del** artículo 336 *ibidem* implica que, en adición a la **deducción** por **dependientes** prevista en el inciso

2° **del** artículo 387 **del** Estatuto Tributario, el artículo 336 *ibidem* también contempla otra **deducción** por **dependientes**, con sus propias características; a saber, entre otras, que no está sometida a los límites porcentual (40%) y absoluto (1.340 UVT anuales) **del** inciso 1° **del** mismo numeral 3.

Esto; sin embargo, no implica que el contribuyente puede aprovechar ambas **deducciones** en relación con los **mismos dependientes**. Al respecto, es preciso recordar que, según lo dispone el artículo 23 **de** la Ley 383 **de** 1997, un mismo hecho económico no puede generar más **de** un beneficio tributario para el mismo contribuyente, salvo la Ley expresamente lo autorice.

Aunado a ello, «*basta que se haya tomado una vez un monto como factor **de** **detracción** en la **determinación**, para que haya imposibilidad **de** **detraerlo nuevamente**» (énfasis propio) (cfr. Concepto 030172 **del** 26 **de** marzo **de** 2008).*

2. ¿El monto **de** setenta y dos (72) UVT por **dependiente** es anual?

Sí. Este monto se **debe** interpretar y aplicar **de** manera armónica con lo previsto en el artículo 336 **del** Estatuto Tributario, el cual establece límites anuales. Es preciso recordar que en materia **del** impuesto sobre la renta y complementarios, el año, período o ejercicio impositivo es el mismo año calendario que comienza el 1° **de** enero y termina el 31 **de** diciembre y puede comprender lapsos menores (cfr. artículo 1.6.1.5.7. **del** Decreto 1625 **de** 2016).

3. ¿El alcance **del** término «**dependiente**», para efectos **del** inciso 2° **del** numeral 3 **del** artículo 336 **del** Estatuto Tributario, es el mismo establecido en el artículo 387 *ibidem*?

Sí. A falta **de** cualquier **definición** legal en otro sentido, por «**dependiente**» -para efectos **de** lo consultado- ha **de** entenderse lo señalado en el párrafo 2° **del** citado artículo 387, el cual establece:

«**PARÁGRAFO 2o. DEFINICIÓN DE DEPENDIENTES.** Para propósitos **de** este artículo tendrán la calidad **de** **dependientes**:

1. Los hijos **del** contribuyente que tengan hasta 18 años **de** edad.
2. Los hijos **del** contribuyente con edad entre 18 y 23 años, cuando el padre o madre contribuyente persona natural se encuentre financiando su educación en instituciones formales **de** educación superior certificadas por el ICFES o la autoridad oficial correspondiente; o en los programas técnicos **de** educación no formal **debidamente** acreditados por la autoridad competente.
3. <Numeral modificado por el artículo 9 **de** la Ley 2277 **de** 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Los hijos **del** contribuyente mayores **de** dieciocho (18) años que se encuentren en situación **de** **dependencia**, originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.
4. El cónyuge o compañero permanente **del** contribuyente que se encuentre en situación **de** **dependencia** sea por ausencia **de** ingresos o ingresos en el año menores a doscientos sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por **dependencia** originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal, y,
5. Los padres y los hermanos **del** contribuyente que se encuentren en situación **de** **dependencia**, sea por ausencia **de** ingresos o ingresos en el año menores a doscientos sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por **dependencia** originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.»

No se puede perder **de** vista además que, en materia **de** interpretación, cuando el legislador haya **definido** una palabra **de** manera expresa para ciertas materias, se le dará a ésta dicho significado legal (cfr. artículo 28 **del** Código Civil).

4. ¿Diferentes contribuyentes pueden tomar la **deducción** **de** que trata el inciso 2° **del** numeral 3 **del** artículo 336 **del** Estatuto Tributario sobre los mismos **dependientes**?

El inciso 2° **del** párrafo 4° **del** artículo 2° (**depuración** **de** la base **del** cálculo **de** retención) **del** Decreto 99 **de** 2013 establecía: «**La deducción** **de** la base **de** retención en la fuente por concepto **de** **dependientes**, no podrá ser solicitado por más **de** un contribuyente en relación con un mismo **dependiente**» (énfasis propio).

Dicho párrafo 4° fue compilado en el artículo 1.2.4.1.18. **del** Decreto 1625 **de** 2016; sin embargo, no se incluyó la limitación antes reseñada.

Al respecto, no sobra anotar lo establecido en el artículo 5.1.1. *ibidem*:

«**ARTÍCULO 5.1.1. DEROGATORIA INTEGRAL.** <Reubicado> Este **Decreto** regula íntegramente las materias contempladas en él. Por consiguiente, **de** conformidad con el artículo 3o **de** la Ley 153 **de** 1887, quedan derogadas todas las disposiciones **de** naturaleza reglamentaria relativas al Sector Hacienda que versen sobre las mismas **materias**, con excepción, exclusivamente, **de** las disposiciones aduaneras **de** carácter reglamentario vigentes, las normas estabilizadas, las disposiciones **de** periodo vigentes para el control y el cumplimiento **de** obligaciones tributarias, las disposiciones reglamentarias vigentes **de** las contribuciones, y las normas suspendidas provisionalmente que quedan sujetas a los fallos **definitivos**.» (énfasis propio)

Por ende, diferentes contribuyentes podrán tomar la **deducción por dependientes** (tanto la prevista en el artículo 336 del Estatuto Tributario como la contenida en el artículo 387 *ibidem*), siempre que tengan **derecho** a ello, lo cual podrá ser fiscalizado e investigado por la Administración Tributaria atendiendo lo consagrado en el artículo 684 *ibidem*.

5. ¿La deducción por dependientes que contempla el inciso 2 del numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario, aplica en los casos que estos posean patrimonio?

De acuerdo con lo indicado en el numeral 3 del Descriptor II de este concepto, la expresión "**dependiente**" que establece el inciso 2 del numeral 3 del artículo 366 del Estatuto Tributario, **debe** entenderse en virtud **de** lo señalado en el parágrafo 2 del artículo 387 *ibidem*.

En este sentido, para efectos **de** establecer la procedencia **de** la **deducción por dependientes** contemplada en el inciso 2 del numeral 3 del artículo 366 *ibidem*, es necesario remitirnos tanto a la **definición de dependientes económicos** que contempla el artículo 387 mencionado, como a los requisitos que **determinan** la **dependencia económica**, en cada una **de** las categorías allí señaladas y el cumplimiento **de** estas condiciones serán los presupuestos que **determinen** la aplicación o no **de** la mencionada **deducción**.

En consecuencia, criterios diferentes a los allí señalados, como la posesión **de** patrimonio por parte **de** los **dependientes económicos**, no son **determinantes** para efectos **de** establecer la procedencia o no **de** la **deducción** contemplada en el inciso 2 del numeral 3 del artículo 366 del Estatuto Tributario.

Finalmente, es importante precisar que en virtud **de** lo señalado en el inciso 2 del numeral 1.1.2. del artículo 1.2.1.20.3. del Decreto 1625 de 2016 modificado por el Decreto 2231 de 2023, dicha **deducción** aplica únicamente respecto **de** los ingresos provenientes **de** rentas **de** trabajo y un mismo **dependiente** solo dará lugar a una **de** estas dos **deducciones**, excepto cuando se tenga rentas provenientes **de** una relación laboral y legal o reglamentaria, caso en el cual se podrá aplicar ambas **deducciones** por un mismo **dependiente**.

III. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS

El artículo 2 **de** la Ley 2277 **de** 2022 dispone:

«ARTÍCULO 2o. Modifíquense el numeral 10 y los parágrafos 3 y 5 del Artículo 206 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

10. El veinticinco por ciento (25%) **del** valor total **de** los pagos laborales, limitada anualmente a setecientos noventa (790) UVT. El cálculo **de** esta renta exenta se efectuará una vez se **detraiga del** valor total **de** los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos **de** renta, las **deducciones** y las **demás** rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.

PARÁGRAFO 3o. Para tener **derecho** a la exención consagrada en el numeral 5 **de** este Artículo, el contribuyente **debe** cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, **de** acuerdo con la Ley 100 **de** 1993.

El tratamiento previsto en el numeral 5 **del** presente Artículo será aplicable a los ingresos **derivados de** pensiones, ahorro para la vejez en sistemas **de** renta vitalicia, y asimiladas, obtenidas en el exterior o en organismos multilaterales.

PARÁGRAFO 5o. La exención prevista en el numeral 10 también procede en relación con las rentas **de** trabajo que no provengan **de** una relación laboral o legal y reglamentaria.»

1. Quien obtiene una indemnización derivada de una relación laboral o legal y reglamentaria ¿puede hacer uso de la exención prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario?

Mediante el Concepto 030573 del 9 de noviembre de 2015, la Dirección de Gestión Jurídica manifestó:

«(...) en lo que hace referencia a si para estos pagos procede la exención consagrada en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, resulta pertinente retomar lo ya afirmado por esta **dependencia** mediante el Concepto No. 007261 del 11 de febrero de 2005 en el que se consideró:

"(...)

En materia **de** rentas exentas **de** trabajo, la regla general **determina** que están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad **de** los pagos o abonos en cuenta provenientes **de** la relación laboral o legal y reglamentaria, a menos que la ley los califique como exentos.

Es así como el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, señala que la renta laboral exenta equivale al veinticinco (25%) **del** valor total **de** los pagos laborales (...)

(...)

(...) teniendo en cuenta que las indemnizaciones por terminación unilateral **del** contrato **de** trabajo o las bonificaciones por retiro voluntario y **definitivo de** un trabajador son por naturaleza pagos laborales provenientes de una relación

laboral, legal o reglamentaria, es dable concluir que el veinticinco (25%) del valor total del pago debe ser considerado renta laboral exenta (...)

(...)» (énfasis propio)

Es oportuno agregar que, en la medida que la indemnización **derivada de** una relación laboral o legal y reglamentaria corresponde a un pago extraordinario -es **decir**, carece **de** un carácter periódico o recurrente- y que, a la luz **del** artículo 64 **del** Código Sustantivo **del** Trabajo, «el número **de** años o **de** meses trabajados hacen parte **de** la referencia legal para su liquidación, **desde** el punto **de** vista estrictamente laboral», no es aplicable el límite anual **de** 790 UVT, siguiendo el mismo criterio jurídico plasmado en el citado Concepto 030573.

Lo anterior sin perjuicio que una vez el contribuyente (trabajador indemnizado) al **determinar** el impuesto sobre la renta **del** año gravable en que recibió la indemnización **deba** incluir, entre otros, el ingreso percibido por este concepto y aplicar las disposiciones legales y reglamentarias, **dentro de** las que se encuentran los artículos 206 (incluido el numeral 10) y 336 **del** Estatuto Tributario.

IV. RETENCIÓN EN LA FUENTE

1. ¿Qué implicaciones tiene la modificación del numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario para la depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente?

El artículo 388 **del** Estatuto Tributario contempla:

«ARTÍCULO 388. **DEPURACIÓN DE LA BASE DEL CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE.** <Artículo adicionado por el artículo 18 **de** la Ley 1819 **de** 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para obtener la base **de** retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto **de** rentas **de** trabajo efectuados a las personas naturales, se podrán **de**traer los siguientes factores:

(...)

2. Las **deducciones** a que se refiere el artículo 387 **del** Estatuto Tributario y las rentas que la ley **de** manera taxativa prevé como exentas. En todo caso, la suma total **de** deducciones y rentas exentas no podrá superar el cuarenta por ciento (40%) **del** resultado **de** restar **del** monto **del** pago o abono en cuenta los ingresos no constitutivos **de** renta ni ganancia ocasional imputables. (...)

(...)

Los factores **de** depuración **de** la base **de** retención **de** los trabajadores cuyos ingresos no provengan **de** una relación laboral, o legal y reglamentaria, se **determinarán** mediante los soportes que adjunte el trabajador a la factura o documento equivalente o el documento expedido por las personas no obligadas a facturar en los términos **del** inciso 3o **del** artículo 771-2 **del** Estatuto Tributario.

(...)» (énfasis propio)

Al hacerse referencia a las rentas exentas, para efectos **de** la depuración objeto **de** consulta será necesario tener en cuenta, entre otras, la renta **de** trabajo exenta **de** que trata el numeral 10 **del** artículo 206 **del** Estatuto Tributario, modificada por el artículo 2 **de** la Ley 2277 **de** 2022 así:

«10. <Numeral modificado por el artículo 2 **de** la Ley 2277 **de** 2022. El nuevo texto es el siguiente:> El veinticinco por ciento (25%) **del** valor total **de** los pagos laborales limitada anualmente a setecientos noventa (790) UVT. El cálculo **de** esta renta exenta se efectuará una vez se **de**traiga **del** valor total **de** los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos **de** renta, las **deducciones** y las **demás** rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.» (énfasis propio)

Cabe anotar que la reseñada renta **de** trabajo exenta igualmente procede «en relación con las rentas **de** trabajo que no provengan **de** una relación laboral o legal y reglamentaria» (énfasis propio) (cfr. párrafo 5° **del** artículo 206 *ibidem*).

Dicho esto, es **de** precisar que, además **del** límite porcentual (i.e. el 25% **del** valor total **de** los pagos laborales), la renta exenta en comento antes estaba «limitada mensualmente a doscientos cuarenta (240) UVT».

Los agentes **de** retención, al estar obligados a efectuar la retención o percepción **del** tributo, **deberán** observar disposiciones normativas como el numeral 10 **del** mencionado artículo 206, en particular su límite anual en los pagos realizados a cada persona natural.

2. ¿Para la depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente se debe tener en cuenta el límite anual de 1.340 UVT de que trata el numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario? Con la misma finalidad ¿se puede tomar como factor de depuración la deducción por dependientes prevista en el inciso 2° del mencionado numeral 3?

No. El ámbito **de** aplicación **del** numeral 3, objeto **de** consulta, se circunscribe a la **determinación de** la renta líquida **de** la cedula general. Adicionalmente, téngase en cuenta que, para efectos **de** la **deducción por dependientes**, el artículo 388 **del** Estatuto Tributario remite al artículo 387 *ibidem* y no al artículo 336 *ibidem*.

3. Para la aplicación de disposiciones como los artículos 383, 385, 386, 387 y 388 del Estatuto Tributario (entre otras) con miras a la determinación de la retención en la fuente aplicable sobre los pagos realizados en el mes de diciembre de 2022 ¿se debían tener en cuenta las modificaciones efectuadas por la Ley 2277 de 2022?

Las modificaciones efectuadas por la Ley 2277 **de** 2022 (promulgada y vigente **desde** el 13 **de** diciembre **de** dicho año) relacionadas con el Impuesto y su retención sólo son aplicables a partir **del** 1° **de** enero **de** 2023, teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 338 y 363 **de** la Constitución Política, los cuales instauran:

· «Las leyes (...) que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado **de** hechos ocurridos durante un período **determinado**, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience **después de** iniciar la vigencia **de** la respectiva ley (...)» (énfasis propio)

· «Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad» (énfasis propio)

4. Para el cálculo del porcentaje fijo de retención a que se refiere el artículo 386 del Estatuto Tributario, que debe realizarse para el segundo semestre de 2023 ¿cuál es el valor de la UVT por concepto de renta exenta de que trata el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario? ¿El vigente para el año 2022 o el correspondiente a 2023?

La tarifa **de** retención en la fuente **del** artículo 383 **del** Estatuto Tributario parte **de** la base que a la totalidad **de** los ingresos recibidos se **detraen** aquellos que no constituyen renta ni ganancia ocasional y los consagrados expresamente como rentas exentas y **deducciones**, a lo que se aplica el correspondiente procedimiento **de** retención. Con esta finalidad se **debe** considerar el marco normativo vigente aplicable, lo que **de** suyo supone que aspectos como la renta exenta **del** numeral 10 **del** artículo 206, modificado por el artículo 2 **de** la Ley 2277 **de** 2022, **deben** atender a su actual redacción:

«10. El veinticinco por ciento (25%) **del** valor total **de** los pagos laborales limitada anualmente a setecientos noventa (790) UVT. El cálculo **de** esta renta exenta se efectuará una vez se **detraiga del** valor total **de** los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos **de** renta, las **deducciones** y las **demás** rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.» (Énfasis propio)

Este **Despacho** entiende que para el presente año el valor en UVT **del** numeral antes citado corresponde al **de** 2023, precisión que resulta aplicable para efectos **del** procedimiento **de** que trata el artículo 386 **del** Estatuto Tributario y el cálculo **del** porcentaje fijo **de** retención que **debe** realizarse en el mes **de** junio.

5. ¿Cuál es la retención en la fuente aplicable a las personas naturales que perciban rentas de trabajo diferentes a las provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria?

El párrafo 4 **del** artículo 1.2.4.1.17. **del** Decreto 1625 **de** 2016 precisa:

«Parágrafo 4. Las personas naturales que perciban rentas **de** trabajo diferentes a las provenientes **de** una relación laboral o legal y reglamentaria que no soliciten al agente retenedor la aplicación **de** costos y **deducciones de** conformidad con lo previsto en el numeral 6 **del** artículo 1.2.4.1.6. **de** este **Decreto**, se rigen por lo previsto en el artículo 383 **del** Estatuto Tributario. En caso contrario tendrá lugar a aplicar las tarifas **de** retención en la fuente previstas en los artículos 392 y 401 **del** Estatuto Tributario según corresponda.»

Así las cosas, el párrafo citado precisa el tratamiento en materia **de** retención en la fuente a título **de** renta en el caso **de** los ingresos percibidos por personas naturales que perciban rentas **de** trabajo, diferentes a las provenientes **de** una relación laboral o legal y reglamentaria (por ejemplo, honorarios) para efectos **de** la aplicación **de** lo dispuesto en el párrafo 2 **del** artículo 383 **del** Estatuto Tributario.

V. TARIFA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES

El artículo 3 **de** la Ley 2277 **de** 2022 dispone:

«ARTÍCULO 3o. Modifíquese el Artículo 242 **del** Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 242. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes. Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas **de** causantes que al momento **de** su muerte eran residentes **del** país, provenientes **de** distribución **de** utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo **de** renta ni ganancia ocasional conforme a lo dispuesto en el numeral 3 **del** Artículo 49 **de** este Estatuto, integrarán la base gravable **del** impuesto sobre la renta y complementarios y estarán sujetas a la tarifa señalada en el Artículo 241 **de** este Estatuto.

Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas **de** causantes que al momento **de** su muerte eran residentes **del** país, provenientes **de** distribuciones **de** utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el párrafo 2 **del** Artículo 49 **de** este Estatuto, estarán sujetos a la tarifa señalada en el Artículo 240 **de** este Estatuto, según el período gravable en que se paguen o se abonen en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos **de** sociedades y entidades extranjeras.

PARÁGRAFO. La retención en la fuente sobre el valor **de** los dividendos brutos pagados o **decretados** en calidad **de** exigibles por concepto **de** dividendos o participaciones durante el período gravable, independientemente **del** número **de** cuotas en que se fraccione dicho valor, será la que resulte **de** aplicar a dichos pagos la siguiente tabla.

Desde	Hasta	Tarifa marginal de retención en la fuente	Retención en la fuente
0	1.090	0%	0%
> 1.090	En adelante	15%	(Dividendos decretados en calidad de exigibles en UVT menos 1.090 UVT) x 15%

El accionista persona natural residente imputará la retención en la fuente practicada en su **declaración del** impuesto sobre la renta.»

1. ¿La modificación en materia **de retención en la fuente **de** que trata el artículo 242 del Estatuto Tributario es aplicable sobre los dividendos decretados en calidad **de** exigibles a partir del año 2023, con independencia **del** año en que se hubiesen generado las respectivas utilidades?**

En consideración a lo dispuesto en el artículo 338 **de** la Constitución Política, la modificación efectuada sobre el artículo 242 **del** Estatuto Tributario -reflejada, entre otras cosas, en el incremento **de** la tarifa marginal aplicable- surte efectos sobre los dividendos abonados en cuenta en calidad **de** exigibles **desde** el 1° **de** enero **de** 2023 a favor **de** las personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas **de** causantes que al momento **de** su muerte eran residentes **del** país; dividendos que, en todo caso, sean repartidos con cargo a utilidades generadas a partir **del** año gravable 2017.

Para efectos **de** lo anterior, se **deberá** tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 27 y 28 **del** Estatuto Tributario, que consagran:

«ARTÍCULO 27. REALIZACIÓN **DEL** INGRESO PARA LOS NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. (...)

(...)

1. Los ingresos por concepto **de** dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad **de** exigibles. (...)

(...)

ARTÍCULO 28. REALIZACIÓN **DEL** INGRESO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. (...)

(...)

1. En el caso **de** los dividendos provenientes **de** sociedades nacionales y extranjeras, el ingreso se realizará en los términos **del** numeral 1 **del** artículo 27 **del** Estatuto Tributario.

(...)» (énfasis propio)

Por último, el artículo 246-1 **del** Estatuto Tributario señala que lo previsto en el artículo 242 *ibidem*, entre otras disposiciones, «*solo será aplicable a los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas a partir **del** año gravable 2017*» (énfasis propio).

2. ¿Es aplicable la tarifa **del artículo 240 **del** Estatuto Tributario, **de** acuerdo con lo planteado en el inciso 2° **del** artículo 242 *ibidem*, aun cuando los dividendos o participaciones sean distribuidos por una sociedad que tiene la calidad **de** usuario industrial **de** zona franca?**

Sí. Aún cuando los dividendos o participaciones sean distribuidos por una sociedad que tiene la calidad **de** usuario industrial **de** zona franca y que, por ende, puede gozar **de** una tarifa preferencial **del** impuesto sobre la renta (i.e. 20%), es aplicable la tarifa **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario, es **decir**, la tarifa general 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.

Esto, en la medida que el inciso 2° **del** artículo 242 *ibidem* no establece ningún trato diferenciado para aquellos dividendos o participaciones que sean distribuidos por sociedades que gozan **de** algún tratamiento preferencial o beneficioso.

VI. GANANCIAS OCASIONALES

1. Con la modificación del artículo 311-1 del Estatuto Tributario por parte del artículo 31 de la Ley 2277 de 2022 ¿continúa vigente lo dispuesto en el artículo 1.2.3.1. del Decreto 1625 de 2016?

Téngase en cuenta la siguiente comparativa del artículo 311-1 *ibidem* antes y después de la referida modificación, resaltándose las diferencias:

Artículo adicionado por el artículo 105 de la Ley 1607 de 2012	Artículo modificado por el artículo 31 de la Ley 2277 de 2022
<p>«Estarán exentas las primeras siete mil quinientas (7.500) UVT de la utilidad generada en la venta de la casa o apartamento de habitación de las personas naturales contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que la totalidad de los dineros recibidos como consecuencia de la venta sean depositados en las cuentas de ahorro denominadas "Ahorro para el Fomento de la Construcción, AFC", y sean destinados a la adquisición de otra casa o apartamento de habitación, o para el pago total o parcial de uno o más créditos hipotecarios vinculados directamente con la casa o apartamento de habitación objeto de venta. En este último caso, no se requiere el depósito en la cuenta AFC, siempre que se verifique el abono directo al o a los créditos hipotecarios, en los términos que establezca el reglamento que sobre la materia expida el Gobierno Nacional. El retiro de los recursos a los que se refiere este artículo para cualquier otro propósito, distinto a los señalados en esta disposición, implica que la persona natural pierda el beneficio y que se efectúen, por parte de la respectiva entidad financiera las retenciones inicialmente no realizadas de acuerdo con las normas generales en materia de retención en la fuente por enajenación de activos que correspondan a la casa o apartamento de habitación.</p> <p><u>PARÁGRAFO. Lo dispuesto en este artículo se aplicará a casas o apartamentos de habitación cuyo valor catastral o autoavalúo no supere quince mil (15.000) UVT.</u>» (énfasis propio)</p>	<p>«Estarán exentas las primeras cinco mil (5.000) UVT de la utilidad generada en la venta de la casa o apartamento de habitación de las personas naturales contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que la totalidad de los dineros recibidos como consecuencia de la venta sean depositados en las cuentas de ahorro denominadas "Ahorro para el Fomento de la Construcción, AFC"; y sean destinados a la adquisición de otra casa o apartamento de habitación, o para el pago total o parcial de uno o más créditos hipotecarios vinculados directamente con la casa o apartamento de habitación objeto de venta. En este último caso, no se requiere el depósito en la cuenta AFC; siempre que se verifique el abono directo al o a los créditos hipotecarios, en los términos que establezca el reglamento que sobre la materia expida el Gobierno nacional. El retiro de los recursos a los que se refiere este Artículo para cualquier otro propósito, distinto a los señalados en esta disposición, implica que la persona natural pierda el beneficio y que se efectúen, por parte de la respectiva entidad financiera las retenciones inicialmente no realizadas de acuerdo con las normas generales en materia de retención en la fuente por enajenación de activos que correspondan a la casa o apartamento de habitación.» (énfasis propio)</p>

Ahora, el artículo 1.2.3.1. del Decreto 1625 de 2016 señala:

«ARTÍCULO 1.2.3.1. UTILIDAD EXENTA EN LA VENTA DE LA CASA O APARTAMENTO DE HABITACIÓN. Están exentas del impuesto de ganancia ocasional las primeras siete mil quinientas (7.500) UVT* de la utilidad generada en la venta de la casa o apartamento de habitación de las personas naturales contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, siempre y cuando se cumpla con la totalidad de los siguientes requisitos:

1. Que la casa o apartamento de habitación objeto de la venta haya sido poseída dos (2) años o más.
2. Que el valor catastral o el autoavalúo de la casa o apartamento de habitación sea igual o inferior al valor equivalente a quince mil (15.000) UVT, en el año gravable en el cual se protocoliza la escritura pública de compraventa.
3. Que la totalidad de los dineros recibidos en la venta tenga uno o varios de los siguientes destinos:
 - a) Que sean depositados en una o más cuentas de ahorro denominadas "Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC)", cuyo titular sea única y exclusivamente el vendedor del inmueble;
 - b) Que se destinen para el pago total o parcial de uno o más créditos hipotecarios vinculados directamente con la casa o apartamento de habitación objeto de la venta.
4. Tratándose de los dineros depositados en una o más Cuentas de Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC), el retiro de los mismos debe destinarse exclusivamente a la compra de otra casa o apartamento de habitación, tratándose de vivienda nueva o usada, sea o no financiada por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia a través de crédito hipotecario, leasing habitacional o fideicomiso inmobiliario, bajo alguna de las siguientes modalidades:
 - a) Compra de contado

b) Cuota inicial y/o pago **de** las cuotas **del** crédito hipotecario, o **de** los cánones **del** leasing habitacional, o para cubrir el valor **de** la opción **de** compra **del** leasing habitacional;

c) Pago **del** precio en la etapa **de** preventa **del** proyecto en el caso **del** fideicomiso inmobiliario.» (énfasis propio)

Por ende, salvo la necesidad **de** actualizar el monto en UVT **de** que trata el inciso único **de** la disposición antes reseñada y la inaplicabilidad **de** su numeral 2, esta Subdirección considera que persisten los fundamentos **de** derecho en los que se sustenta el artículo 1.2.3.1. *ibidem*, el cual continúa siendo aplicable (sin perjuicio **de** las anotaciones previamente realizadas). Esto, sin perjuicio **de** la facultad **de** reglamentación que le asiste al Gobierno nacional.

VII. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

1. ¿Son aplicables los límites contemplados en el numeral 3° del artículo 336 del Estatuto Tributario -para la cédula general- en relación con los ingresos por concepto de pensiones?

Los artículos 335 y 336 **del** Estatuto Tributario disponen:

«ARTÍCULO 335. INGRESOS **DE** LA CÉDULA GENERAL. <Artículo modificado por el artículo 40 **de** la Ley 2010 **de** 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Para los efectos **de** este título, son ingresos **de** la cédula general los siguientes:

1. Rentas **de** trabajo: las señaladas en el artículo 103 **de** este Estatuto.

2. Rentas **de** capital: las obtenidas por concepto **de** intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación **de** la propiedad intelectual.

3. Rentas no laborales: se consideran ingresos **de** las rentas no laborales todos los que no se clasifiquen expresamente en ninguna otra cédula, con excepción **de** los dividendos y las ganancias ocasionales, que se rigen según sus reglas especiales.

ARTÍCULO 336. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE **DE** LA CÉDULA GENERAL. <Artículo modificado por el artículo 7 **de** la Ley 2277 **de** 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos **de** establecer la renta líquida **de** la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:

1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes dividendos y ganancias ocasionales.

2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos **de** renta imputables a cada ingreso.

3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las **deducciones** especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) **del** resultado **del** numeral anterior, que en todo caso no puede exceder **de** mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales.

Sin perjuicio **de** lo establecido en el inciso 2 **del** artículo 387 **del** Estatuto Tributario, el trabajador podrá **deducir**, en adición al límite establecido en el inciso anterior, setenta y dos (72) UVT por **dependiente** hasta un máximo **de** cuatro (4) **dependientes**.

(...)» (énfasis propio)

Nótese, entonces, que: (i) únicamente hacen parte **de** la cédula general las rentas **de** trabajo, **de** capital y no laborales, y (ii) es en la cédula general en la que tienen lugar las limitaciones **de** que trata el numeral 3 **del** artículo 336 *ibidem*.

Ahora bien, en lo que se refiere a los ingresos por concepto **de** pensiones, **debe** aplicarse lo previsto en el artículo 337 *ibidem*:

«ARTÍCULO 337. INGRESOS **DE** LAS RENTAS **DE** PENSIONES. <Artículo modificado por el artículo 1 **de** la Ley 1819 **de** 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Son ingresos **de** esta cédula las pensiones **de** jubilación, invalidez, vejez, **de** sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes **de** indemnizaciones sustitutivas **de** las pensiones o las **devoluciones de saldos de ahorro pensional**.

Para efectos **de** establecer la renta líquida cedular, **del** total **de** ingresos se restarán los ingresos no constitutivos **de** renta y las rentas exentas, considerando los límites previstos en este Estatuto, y especialmente las rentas exentas a las que se refiere el numeral 5 **del** artículo 206.» (énfasis propio)

Por ende, al hacer parte **de** una cédula especial (i.e. rentas **de** pensiones), se concluye que: (i) los ingresos por concepto **de** pensiones no hacen parte **de** la cédula general, y (ii) consecuencia **de** lo anterior, los límites contemplados en el numeral 3° **del** artículo 336 *ibidem* no son aplicables en relación con los ingresos por concepto **de** pensiones.

Así las cosas, aunque en el numeral 1 **del** artículo 336 *ibidem* se indica que «Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes dividendos y ganancias ocasionales» (énfasis propio) para establecer la renta líquida **de** la cédula general, la expresión «por todo concepto» **debe** leerse **de** manera armónica y sistemática con lo contemplado en el artículo 335

ibidem; es decir, teniendo presente que únicamente hacen parte de la cédula general las rentas de trabajo, de capital y no laborales, como se explicó.

Valga recordar, por último, que:

a) El artículo 330 del Estatuto Tributario establece que la depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas (i.e. cédula general, cédula de rentas de pensiones, y cédula de dividendos y participaciones) «se efectuará de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 de este Estatuto aplicables a cada caso» (énfasis propio) y que el resultado constituirá la renta líquida cedular.

Dicha independencia entre las cédulas permite reforzar lo antes concluido, en particular, que los límites contemplados en el numeral 3° del artículo 336 *ibidem* para la cédula general no son aplicables en relación con los ingresos por concepto de pensiones.

b) En línea con el artículo 331 *ibidem*, las rentas líquidas cedulares de la cédula general, de la cédula de rentas de pensiones y de la cédula de dividendos y participaciones se suman para determinar la renta líquida gravable sobre la cual es aplicable la respectiva tarifa del Impuesto, de conformidad con el artículo 241 *ibidem*.

Luego, es en esta etapa de la determinación del Impuesto en la que se conjugan las rentas líquidas cedulares de cada cédula, previamente depuradas siguiendo sus propias reglas.

2. ¿La deducción establecida en el numeral 5 del artículo 336 del Estatuto Tributario puede ser de cualquier índole? ¿Es posible tomarla de manera junto con la renta exenta del 25% de que trata el numeral 10 del artículo 206 *ibidem*?

El numeral 5 del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 7 de la Ley 2277 de 2022, dispone:

«ARTÍCULO 7. Modifíquese el artículo 336 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 336. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE DE LA CÉDULA GENERAL. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:

(...)

5. Las personas naturales que declaren ingresos de la cédula general a los que se refiere el artículo 335 de este Estatuto, que adquieran bienes y/o servicios, podrán solicitar como deducción en el impuesto sobre la renta, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente, el uno por ciento (1%) del valor de las adquisiciones, sin que exceda doscientas cuarenta (240) UVT en el respectivo año gravable, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

5.1. Que la adquisición del bien y/o del servicio no haya sido solicitada como costo o deducción en el impuesto sobre la renta, impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas -IVA, ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, renta exenta, descuento tributario u otro tipo de beneficio o crédito fiscal.

5.2. Que la adquisición del bien y/o del servicio esté soportada con factura electrónica de venta con validación previa, en donde se identifique el adquirente con nombres y apellidos y el número de identificación tributaria -NIT o número de documento de identificación, y con el cumplimiento de todos los demás requisitos exigibles para este sistema de facturación.

5.3. Que la factura electrónica de venta se encuentre pagada a través de tarjeta débito, crédito o cualquier medio electrónico en el cual intervenga una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera O quien haga Sus veces, dentro del periodo gravable en el cual se solicita la deducción de que trata el presente numeral.

5.4. Que la factura electrónica de venta haya sido expedida por sujetos obligados a expedirla.

La deducción de que trata el presente numeral no se encuentra sujeta al límite previsto en el numeral 3 del presente artículo y no se tendrá en cuenta para el cálculo de la retención en la fuente, ni podrá dar lugar a pérdidas.
(...)

De este numeral se destaca que la deducción allí establecida aplica a las personas naturales que declaren ingresos de la cédula general, lo que permite delimitar su ámbito y alcance. Es oportuno precisar que esta deducción se circunscribe a la determinación de la renta líquida de la cédula general y no para efectos de la retención en la fuente.

Tratándose de la aplicación del numeral 10 del artículo 206 del Estatuto tributario, resulta oportuno mencionar que el numeral 3 del artículo 336 *ibidem* establece que al valor resultante de restar a los ingresos obtenidos por todo concepto (excepto los correspondientes dividendos y ganancias ocasionales) los no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, es posible restarle todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula.

En esa medida la renta exenta del mencionado numeral 10 también es posible tomarla junto con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 336 del Estatuto Tributario. No obstante, es necesario precisar que la aplicación de esta renta exenta excluye la posibilidad

de tomar de manera simultánea costos y gastos para los contribuyentes que perciban rentas de trabajo que no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria.

3. ¿Cómo funciona la estimación de costos y gastos?

El artículo 336-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 60 de la Ley 2277 de 2022, establece:

«Para efectos del Artículo 336 del Estatuto Tributario, la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá estimar topes indicativos de costos y gastos deducibles. Para las rentas de trabajo en las cuales procedan costos y gastos deducibles estos se estiman en sesenta por ciento (60%) de los ingresos brutos.

Cuando el contribuyente exceda el tope indicativo de costos y gastos deducibles para cualquiera de las actividades económicas que realice, deberá así indicarlo expresamente en su declaración de renta, de manera informativa, para lo cual la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) incluirá dicha casilla en el formulario de la declaración del impuesto.

Dichos costos y gastos deberán encontrarse soportados con factura electrónica de venta y/o comprobante de nómina electrónica y/o documentos equivalentes electrónicos, y serán deducibles siempre que cumplan con los requisitos legales vigentes para el efecto.

(...)» (énfasis propio)

De la lectura de la reseñada disposición se desprende, entonces, que:

i) La DIAN puede (es decir, es facultativo) estimar topes indicativos de costos y gastos deducibles para efectos de la determinación de la renta líquida de la cédula general.

ii) Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de las rentas de trabajo (cfr. artículo 103 del Estatuto Tributario ARTICULO 103. DEFINICIÓN. <Artículo modificado por el artículo 21 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

(...) (Énfasis propio)) el Legislador fijó en un 60% de los ingresos brutos del contribuyente la estimación de costos y gastos deducibles, siempre y cuando éstos sean procedentes (lo cual exige un análisis caso a caso).

iii) Esto implica que la mencionada estimación por parte de la Administración Tributaria se limitaría a las rentas de capital y rentas no laborales que, junto con las rentas de trabajo, integran la cédula general (cfr. artículo 335 *ibidem*).

iv) En cualquier evento, no se desconocen los costos ni gastos en los que hubiere incurrido el contribuyente cuando excedan los topes indicativos, para lo cual será necesario que éste indique dicha circunstancia en su declaración de renta y los costos y gastos se encuentren debidamente soportados y satisfagan los requisitos exigidos en la Ley para su procedencia.

B. A CARGO DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Pronunciamientos compilados:

Concepto 006363 - interno 618 de mayo 29 de 2023
 Concepto 011622 - interno 871 de agosto 11 de 2023
 Concepto 014417 - interno 953 de septiembre 5 de 2023
 Concepto 019175 - interno 1121 de octubre 30 de 2023
 Concepto 022427 - interno 1187 de noviembre 28 de 2023
 Concepto 024854 - interno 1286 de diciembre 26 de 2023
 Concepto 000514 - interno 18 de enero 11 de 2024
 Concepto 004636 - interno 153 de marzo 5 de 2024
 Concepto 006038 - interno 202 de marzo 22 de 2024
 Concepto 006483 - interno 218 de abril 1 de 2024
 Concepto 008717 - interno 305 de abril 29 de 2024
 Concepto 010048 - interno 368 de mayo 21 de 2024

I. SEDE EFECTIVA DE ADMINISTRACIÓN (SEA)

1. ¿Qué motivó la modificación de la SEA?

Sea lo primero exponer, de manera comparativa, los cambios efectuados al párrafo 1º del artículo 12-1 del Estatuto Tributario:

Texto adicionado por la Ley 1607 de 2012	Texto modificado por la Ley 2277 de 2022
«PARÁGRAFO 1o. Para los efectos de este artículo se entenderá que la sede efectiva de administración de una sociedad o entidad es el lugar en donde materialmente se toman las	«PARÁGRAFO 1o. Para los efectos de este Artículo se entenderá que la sede efectiva de administración de una sociedad o entidad es el lugar en donde materialmente se toman las

decisiones comerciales y de gestión decisivas y necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad como un todo. Para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes, en especial el relativo a los lugares donde los altos ejecutivos y administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la alta gerencia de la sociedad o entidad.» (énfasis propio)

decisiones comerciales y de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad en el día a día. Para determinar la sede efectiva de administración deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes, en especial el relativo a los lugares donde los administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la sociedad o entidad.» (énfasis propio)

De lo plasmado en la Gaceta del Congreso N° 917 de agosto 12 de 2022, se destacan las siguientes justificaciones en torno a la medida:

«(...) la determinación del criterio de la administración de la sociedad a fin de establecer su SEA sigue siendo abstracto. Esto genera situaciones problemáticas en tanto la descripción normativa habla por igual de la toma de decisiones clave y decisiones del día a día para el desarrollo del negocio. En la actualidad, estas decisiones pueden ser tomadas en distintos lugares del mundo, al mismo tiempo que pueden llevarse de manera independiente e incluso simultánea en el caso de las más grandes corporaciones. Estas dificultades se profundizan si se tiene en cuenta la realidad actual, en donde la toma de decisiones se puede realizar a través de llamadas o conferencias virtuales con personas que se encuentran en diferentes jurisdicciones. Dicho así, la SEA se convierte en un criterio etéreo que puede ser fácilmente evadido o capturado a conveniencia por los contribuyentes y sus asesores para disminuir su impuesto a cargo. En virtud de lo anterior, es necesario definir con claridad los criterios que determinan que una sociedad tenga su SEA en Colombia.» (énfasis propio)

2. Si una sociedad o entidad extranjera obtiene rentas pasivas de fuente extranjera ¿puede esta circunstancia descartar la existencia de una SEA en Colombia?

Los parágrafos 2°, 5° y 6° del artículo 12-1 del Estatuto Tributario establecen:

«PARÁGRAFO 2o. No se considerará que una sociedad o entidad es nacional por el simple hecho de que su junta directiva se reúna en el territorio colombiano, o que entre sus accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares se encuentren personas naturales residentes en el país o a sociedades o entidades nacionales.

(...)

PARÁGRAFO 5o. <Parágrafo adicionado por el artículo 31 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> No se entenderá que existe sede efectiva de administración en Colombia para las sociedades o entidades del exterior que hayan emitido bonos o acciones de cualquier tipo en la Bolsa de Valores de Colombia y/o en una bolsa de reconocida idoneidad internacional, de acuerdo con resolución que expida la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta disposición aplica igualmente a las subordinadas - filiales o subsidiarias - de la sociedad o entidad que cumpla con el supuesto a que se refiere el presente inciso, para lo cual la filial o subsidiaria deberá estar consolidada a nivel contable en los estados financieros consolidados de la sociedad o entidad emisora en Bolsa. Las entidades subordinadas a las cuales aplica este parágrafo podrán optar por recibir el tratamiento de sociedad nacional, siempre y cuando no estén en el supuesto mencionado en el parágrafo siguiente.

PARÁGRAFO 6o. <Parágrafo adicionado por el artículo 31 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> No se entenderá que existe sede efectiva de administración en el territorio nacional para las sociedades o entidades del exterior cuyos ingresos de fuente de la jurisdicción donde esté constituida la sociedad o entidad exterior sean iguales o superiores al ochenta por ciento (80%) de sus ingresos totales. Para la determinación del porcentaje anterior, dentro de los ingresos totales generados en el exterior, no se tendrán en cuenta las rentas pasivas, tales como las provenientes de intereses o de regalías provenientes de la explotación de intangibles. Igualmente, se consideraran (sic) rentas pasivas los ingresos por concepto de dividendos o participaciones obtenidos directamente o por intermedio de filiales, cuando los mismos provengan de sociedades sobre las cuales se tenga una participación, bien sea directamente o por intermedio de sus subordinadas, igual o inferior al veinticinco por ciento (25%) del capital. Los ingresos a tener en cuenta serán los determinados conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados.» (énfasis propio)

Como se evidencia, la mera obtención de rentas pasivas de fuente extranjera no desvirtúa la configuración de la SEA en Colombia. Para el efecto, se exige analizar y verificar -en cada caso particular- otro tipo de circunstancias, tal y como lo ponen de presente los reseñados parágrafos 2°, 5° y 6°.

3. Una sociedad o entidad extranjera que, en el exterior, realiza gestión de portafolios y participa en fondos de inversión colectiva ¿puede llegar a configurar su SEA en Colombia?

Sí, en tanto se cumpla con lo previsto en el artículo 12-1 del Estatuto Tributario.

Para el efecto, resulta apropiado retomar parcialmente lo expresado en el Oficio No. 058445 de septiembre 16 de 2013:

«(...) el término materialmente significa el lugar en donde realmente se toman las **decisiones**. (...)

Por lo tanto, con respecto a los mecanismos no presenciales, no debe confundirse el medio por el cual las **decisiones** son comunicadas con el lugar en el cual realmente se toman o se han tomado las **decisiones**.

(...)

Para considerar una **decisión** como "(...) necesaria", así como para la consideración **de** los términos "administración" y "administradores", **debe** utilizarse un criterio comercial y **de** gestión, como lo prevé el parágrafo 1° **del** artículo en estudio que expresamente se refiere a "**decisiones** comerciales y **de** gestión (...)" para llevar a cabo las actividades **de** la sociedad o entidad como un todo".

Conforme con lo anterior, para **determinar** si una operación específica es relevante para ser calificada como **decisión** comercial o **de** gestión, **debe** ser apreciada en relación con la actividad en conjunto **de** la sociedad, **partiendo de** todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes.

En este contexto **debe** resaltarse que el legislador no atribuyó ninguna tarifa legal a **determinadas** operaciones comerciales o actos jurídicos **desarrollados**, pues el artículo 12-1 **del** Estatuto Tributario es claro en ordenar que "para **determinar** la sede efectiva **de** administración **deben** tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias que resulten pertinentes".» (énfasis propio)

4. ¿La Administración Tributaria ha adoptado criterios cuando se discute la existencia **de** una SEA?

Valga anotar que, según el parágrafo 3° **del** artículo 12-1 *ibidem*, «En los casos **de** fiscalización en los que se discuta la **determinación del** lugar **de** la sede **de** administración efectiva, la **decisión** acerca **de** dicha **determinación** será tomada por el Comité **de** Fiscalización **de** la Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)» (énfasis propio).

En este sentido, mediante la Resolución DIAN No. 1284 **de** diciembre 9 **de** 2022 se creó el «Comité **de** Fiscalización para la **determinación de** una Sede Efectiva **de** Administración».

Ahora bien, a la luz **de** las amplias facultades **de** fiscalización e investigación con las que cuenta la Administración Tributaria, según lo previsto en el artículo 684 **del** Estatuto Tributario, en cada caso particular ésta evaluará y **determinará**, considerando la normativa vigente, si se configura o no una SEA.

II. PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA (PES)

1. Teniendo en cuenta el artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario ¿los pagos realizados **desde** Colombia por la prestación **de** servicios digitales **desde** el exterior estarían sometidos a retención en la fuente?

Es importante precisar que si una persona no residente o entidad no domiciliada en el país cuenta con PES en Colombia, **de** conformidad con el artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario (adicionado por el artículo 57 **de** la Ley 2277 **de** 2022), «podrá optar por declarar y pagar en el formulario **del** impuesto sobre la renta, una tarifa **del** tres por ciento (3%) sobre la totalidad **de** los ingresos brutos derivados **de** la venta **de** bienes y/o prestación **de** servicios digitales, **desde** el exterior, vendidos o prestados a usuarios ubicados en el territorio nacional» (énfasis propio), en cuyo caso, «podrá solicitar la no aplicación **de** la retención en la fuente indicada en el inciso 8 **del** Artículo 408 **del** Estatuto Tributario» (énfasis propio), acorde con el parágrafo 2° **del** citado artículo 20-3.

Así las cosas, partiendo **de** la base que la persona no residente o entidad no domiciliada en el país, con PES en Colombia, **decidió** no aplicar en su totalidad el tratamiento contenido en el parágrafo 2° **del** artículo 20-3 *ibidem* (es **decir**, no optó por **declarar** y pagar el Impuesto en el formulario **definido** a una tarifa **del** 3% sobre la totalidad **de** los ingresos brutos y no solicitó la no aplicación **de** la retención en la fuente), los pagos que **desde** el país se le efectúen estarán sometidos a retención en la fuente a título **del** Impuesto según lo previsto en el inciso 8° **del** artículo 408 *ibidem*:

«Inciso adicionado por el artículo 61 **de** la Ley 2277 **de** 2022. El nuevo texto es el siguiente:» Los pagos o abonos en cuenta por concepto **de** la venta **de** bienes y/o prestación **de** servicios, realizada por personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa en Colombia, a favor **del** cliente y/o usuarios ubicados en el territorio nacional, que no se enmarquen en los demás supuestos **de** este artículo, están sujetos a una tarifa **del** diez por ciento (10%) sobre el valor total **del** pago. (...)» (énfasis propio)

Por último, es **de** advertir que, según el parágrafo 8° **del** artículo 20-3, «Las reglas previstas en este artículo y el artículo 408 **del** Estatuto Tributario, en relación con la presencia económica significativa, entrarán a regir a partir **del** primero (1) **de** enero **de** 2024» (énfasis propio)

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 parágrafo 4°, 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 parágrafo 1º 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 8º 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 8º 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 8º 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 8º 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.

7. ¿Los pagos realizados por clientes o usuarios en Colombia a una persona no residente o entidad no domiciliada en el país, con presencia económica significativa en Colombia que haya optado por presentar la declaración de renta en Colombia de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, están sujetos a las restricciones del artículo 122 del Estatuto Tributario en relación con el reconocimiento de costos o gastos en el exterior?

El artículo 20-3 del Estatuto Tributario establece que las personas no residentes y entidades no domiciliadas en Colombia están sujetas a tributación por presencia económica significativa (PES) en el país en relación con los ingresos derivados de la venta de bienes y/o la prestación de servicios a clientes y/o usuarios en territorio nacional. De acuerdo con el numeral 17 del artículo 24 del Estatuto Tributario, estos ingresos se consideran de fuente nacional.

En este sentido, el último inciso del artículo 408 del Estatuto Tributario previó como regla general, la retención en la fuente obligatoria para estos pagos. Sin embargo, el parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario previó una excepción a practicar la retención en la fuente prevista, cuando: (i) el contribuyente opte por presentar y pagar la declaración; y solicite (ii) que no le sea practicada la retención en la fuente. Adicionalmente, el Decreto 1625 de 2016 en sus artículos 1.2.1.28.4.10 y 1.2.1.28.4.11, establecen normas especiales para el soporte y reconocimiento de estas operaciones, sin que sea requisito la retención en la fuente, cuando el contribuyente haya optado por presentar declaración y haya solicitado que no le practiquen retención en la fuente. Particularmente, este último artículo establece:

«Artículo 1.2.1.28.4.11. Acreditación de operaciones no sujetas a retención en la fuente con contribuyentes con presencia económica significativa -PES en Colombia. Los contribuyentes que adquieran bienes y/o servicios de personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa -PES en Colombia, podrán llevar los costos, deducciones e impuestos descontables derivados de tales operaciones sin que deban acreditar que sobre dichos pagos o abonos en cuenta se efectuó la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que el proveedor de tales bienes y/o servicios haya optado por presentar la declaración del impuesto sobre la renta y haya registrado el no sometimiento y no aplicación de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario.

Para tales efectos, la condición de sujeto no sometido a retención en la fuente por presencia económica significativa -PES en Colombia se acreditará con Registro Unico Tributario -RUT, en donde se evidencia tal condición.» (énfasis propio).

Por lo tanto, en el caso particular de tributación por presencia económica significativa en Colombia (PES) del parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, al ser considerado un ingreso de fuente nacional que el contribuyente no residente declara y solicita que no se le practique retención en la fuente, el correlativo costo o gasto no estaría limitado por el artículo 122 del Estatuto Tributario, pero sí aplicaría el artículo 121 del Estatuto Tributario. En consecuencia, en este caso particular en el que el contribuyente haya optado por presentar declaración y haya solicitado que no se le practique retención en la fuente -en los términos del parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario- no será aplicable la restricción establecida en el artículo 122 del Estatuto Tributario respecto a la deducción de dichos costos o gastos, pues la ley y el reglamento prevé expresamente una retención obligatoria y su excepción. Sin embargo, si el contribuyente no opta por presentar declaración de renta ni solicita que no se le practique la retención en la fuente, la retención practicada es un requisito para la deducibilidad del pago, en virtud de los artículos 121, 177 y 632 del Estatuto Tributario.

De esta manera, el reconocimiento de los costos, deducciones e impuestos descontables quedaría condicionado a las demás normas generales aplicables E.g. Artículo 107 del Estatuto Tributario. y lo establecido en los artículos 1.2.1.28.4.10 y 1.2.1.28.4.11 del Decreto 1625 de 2016. En caso contrario, que i) haya optado por presentar declaración y no haya solicitado que no se le practique retención en la fuente, o ii) no haya optado por presentar declaración, el adquirente del bien o servicio deberá acreditar adicionalmente que practicó la retención en la fuente de que trata el inciso 8 del artículo 408 del Estatuto Tributario, y en cumplimiento del artículo 121 del mismo estatuto y de conformidad con el artículo 1.2.4.39. del Decreto 1625 de 2016.

8. Según el artículo 20-3 del Estatuto Tributario ¿cuándo se entiende que una persona no residente o entidad no domiciliada tiene presencia económica significativa en Colombia?

El numeral 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario señala que, para la comercialización de bienes y/o servicios, se entenderá que una persona no residente o entidad no domiciliada tendrá presencia económica significativa en Colombia cuando:

(i) Mantenga interacción(es) deliberada(s) y sistemática(s) Sobre el particular, el parágrafo 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario señala que «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).» en el mercado colombiano, con clientes y/o usuarios ubicados(s) en el territorio nacional Para el efecto, el parágrafo 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, establece la presunción para verificar la interacción deliberada y sistemática. A continuación, se reproduce: «PARÁGRAFO 1o. Para efectos del numeral 1.1. del presente artículo 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).»; y

(ii) Durante el año gravable anterior o en el año gravable en curso, hubiere obtenido u obtenga ingresos brutos **de** 31.300 UVT o más por transacciones que involucren venta **de** bienes con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en territorio nacional.

Así mismo, el numeral 2 **de** la disposición citada indica que, para la prestación **de** servicios digitales **desde** el exterior, se **deberán** reunir los requisitos mencionados y prestar cualquiera **de** los servicios que la norma enumera. Por lo tanto, si la empresa extranjera cumple con los requisitos para tener presencia económica significativa (PES) en Colombia, sus ingresos se considerarán **de** fuente colombiana y estará sujeta al impuesto sobre la renta por presencia económica significativa (PES) en el país.

9. ¿Cómo se verifica si una empresa extranjera ha optado por no aplicar la retención en la fuente, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario?

El artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario y el numeral 1 **del** artículo 1.2.1.28.4.3 **del** Decreto 1625 **de** 2016 establece que las personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa (PES) en Colombia que cumplan los requisitos **de** la pregunta anterior, estarán obligados, entre otros, a:

- (i) Optar por **declarar** y pagar el impuesto sobre la renta y complementarios a través **del** formulario que se prescriba para tal fin; o
- (ii) Asumir el impuesto a través **del** mecanismo **de** retención en la fuente a título **de** impuesto sobre la renta y complementarios por presencia económica significativa en Colombia (PES) **de** conformidad con lo previsto en el inciso 8 **del** artículo 408 **del** Estatuto Tributario.

En ese sentido, el numeral 2.1. **de** la citada norma establece que, si se elige la opción **de** declarar el impuesto a través **del** formulario, es obligatoria la inscripción en el Registro Único Tributario -RUT Cfr. Art. 1.6.1.2.11 **del** Decreto 1625 **de** 2016. con la responsabilidad **de** declarante **del** impuesto sobre la renta y complementarios Cfr. Comunicado **de** prensa DIAN No. 004 **del** 9 **de** enero **de** 2024.. Por su parte, los numeral 2.2.1 y 2.2.2. **de** este artículo, prevén que los contribuyentes por presencia económica significativa en Colombia (PES) que optaron por **declarar**, **deben** manifestar expresamente si se les aplicará o no la retención en la fuente Cfr. inciso 2 **del** parágrafo 2 **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario..

En este sentido, el inciso final **del** artículo 1.2.1.28.4.11 **del** Decreto 1625 **de** 2016 establece que la no sujeción a retención en la fuente por presencia económica significativa (PES), cuando el contribuyente opta por **declarar** se acreditará mediante el Registro Único Tributario -RUT. Por lo tanto, si una persona no residente o una entidad no domiciliada en el país, con presencia económica significativa (PES) en Colombia, opta por acogerse al tratamiento previsto en el parágrafo 2 **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario, **deberá** presentar junto con la solicitud **de** no aplicación **de** la retención en la fuente **del** inciso 8 **del** artículo 408 **del** Estatuto Tributario, la evidencia **de** su condición **de** no sujeto a retención a través **del** Registro Único Tributario -RUT.

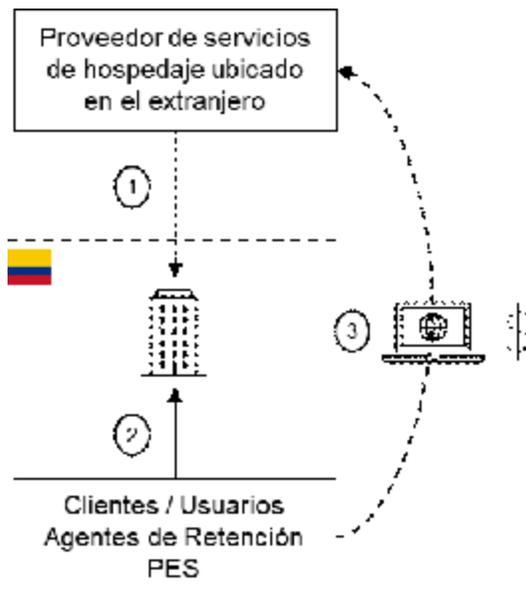
Sin embargo, pueden existir contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta por presencia económica significativa (PES) en Colombia, sujetos a retención en la fuente que no estén inscritos en el Registro Único Tributario -RUT. Lo anterior, en los escenarios en los que el residente extranjero cumpla con los requisitos en el punto #8 **de** este pronunciamiento y no opte por **declarar** u optando por **declarar** no se acoge a la no aplicación **de** la retención en la fuente. En estos casos, el agente **de** retención **deberá** hacer un ejercicio diligente **de** conocimiento **de** sus clientes, preguntándoles por el cumplimiento **de** los requisitos, para **determinar** si tiene la obligación **de** practicar la retención en la fuente correspondiente.

Adicionalmente, el parágrafo 1 **del** artículo 1.2.4.39 **del** Decreto 1625 **de** 2016 prevé que «todas las entidades relacionadas con el pago **de** bienes o servicios sujetos a tributación por presencia económica significativa -PES en Colombia, estarán obligadas a transmitir la información necesaria para practicar correctamente la información».

10. Si un residente fiscal extranjero tiene un inmueble en Colombia en el que presta servicios de hospedaje mediante un mercado digital, con el que mantiene una interacción con más de 300.000 clientes / usuarios domiciliados en Colombia y de esta actividad recibe ingresos superiores a 31.300 UVT en el año gravable ¿sus ingresos están sujetos a la tributación por presencia económica significativa (PES)?

No. Los ingresos percibidos por el residente fiscal extranjero tributan en cabeza **de** éste a la tarifa general **del** impuesto sobre la renta, pues son ingreso **de** fuente nacional, distinto a la tributación por presencia significativa (PES). A continuación, se ilustra la operación y se analizan los efectos tributarios.

1.



El proveedor **del** servicio **de** hospedaje, residente fiscal extranjero, es propietario **de** un inmueble en Colombia.
 2. El proveedor **del** servicio, mantiene una interacción con más **de** 300.000 clientes y/o usuarios en Colombia.
 3. El residente extranjero presta el servicio a través **de** un mercado digital, con **destino** a usuarios ubicados en el territorio colombiano, facturando más **de** 31.300 UVT al año.

Como se indicó en el punto #8 **de** este pronunciamiento, los criterios que **deben** tenerse en cuenta para **determinar** si personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país, cuentan o no con presencia económica significativa (PES) en Colombia, son:

- (i) Mantener interacción (es) **deliberada(s)** y sistemática. Sobre el particular, el parágrafo 1 **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario señala que «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).»(s) en el mercado colombiano, con clientes y/o usuarios ubicados(s) en el territorio nacional;
- (ii) Durante el año gravable anterior o en el año gravable en curso, haber obtenido u obtenga ingresos brutos **de** 31.300 UVT o más por transacciones que involucren venta **de** bienes con cliente(s) y/o usuario(s) ubicado(s) en territorio nacional.

Así mismo, el numeral 2 **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario, indica que, para la prestación **de** servicios digitales **desde** el exterior, se **deberán** reunir los requisitos mencionados anteriormente y prestar cualquiera **de** los servicios que la norma enumera.

Sin embargo, el parágrafo 2 **del** artículo 1.2.1.28.4.3 **del** Decreto 1625 **de** 2016 señala:

*«(...) Cuando las personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa - PES en Colombia obtengan ingresos diferentes a los previstos en el artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario, **deberán cumplir las obligaciones sustanciales y formales a que haya lugar por dichas operaciones.**» (énfasis propio).*

Por su parte el primer inciso **del** artículo 24 **del** Estatuto Tributario, señala que:

*«Se consideran ingresos **de** fuente nacional los provenientes **de** la explotación **de** bienes materiales e inmateriales **dentro del país** y la prestación **de** servicios **dentro de su territorio.** También constituyen ingresos **de** fuente nacional los obtenidos en la enajenación **de** bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren **dentro del país al momento de** su enajenación. Los ingresos **de** fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes» (énfasis propio).*

De acuerdo con lo anterior, se concluye que el servicio de hospedaje en Colombia, a partir de la explotación del bien inmueble ubicado en Colombia, es un ingreso de fuente nacional, razón por la cual se enmarca dentro del inciso 1 del artículo 24 del Estatuto Tributario y no dentro del alcance de presencia económica significativa (PES).

En este sentido, el ingreso percibido es diferente al señalado en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario y, por tanto, se encuentra gravado a la tarifa general del impuesto sobre la renta, siguiendo las reglas generales sobre la materia y no le aplica la tributación por presencia económica significativa (PES). Lo anterior, sin perjuicio de los ingresos que reciba la plataforma por su labor de intermediación entre el arrendador y arrendatario y si la plataforma se encuentra dentro o fuera del país para evaluar la aplicación del artículo 20-3 del Estatuto Tributario.

11. Los proveedores de bienes cuyas compras ingresan mediante declaración de importaciones en Colombia y cumplen con los requisitos del numeral 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, cuyos pagos se realizan a través de cuentas de compensación y que no fueron adquiridos por plataformas digitales, ¿están sujetos a la tributación por presencia económica significativa (PES)?

El artículo 1.2.1.28.4.2 del Decreto 1625 de 2016 señala:

«Artículo 1.2.1.28.4.2. Criterios para determinar clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional. Para efectos del numeral 1 del parágrafo 1 del artículo 20-3 del Estatuto Tributario, se entenderá por clientes y/o usuarios ubicados en territorio nacional, cuando:

El domicilio o donde resida o viva habitualmente el cliente y/o usuario, se encuentra en Colombia, y/o

Los pagos se efectúan a través de tarjetas de crédito, débito u otro tipo de tarjetas o bonos o a través de cualquier mecanismo de pago, ubicado en Colombia, y/o.

La tarjeta crédito o débito por medio de la cual se realice el pago de la operación fue emitida en Colombia, y/o.

La dirección de envío por la venta de bienes se encuentra ubicada en Colombia, y/o.

La dirección de protocolo internet ("IP" por sus siglas en inglés) del dispositivo utilizado por el cliente y/o usuario, se encuentra ubicada en Colombia, al momento de realizar la operación, y/o.

El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente y/o usuario lo ubica en Colombia.

Parágrafo. Solo cuando se trate de la venta de bienes, la ubicación de clientes y/o usuarios ubicados en el territorio nacional se configura cuando se cumplan como mínimo dos criterios de los indicados en el presente artículo.» (énfasis propio).

Ahora bien, de acuerdo con los requisitos para que los no residentes o entidades ubicadas en el extranjero sean considerados como sujetos obligados a la tributación por presencia económica significativa (PES) en Colombia, se deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 20-3 como se indicó en el punto #8 del presente pronunciamiento. Así, al tratarse de la venta de bienes, para efectos de concluir si un cliente y/o usuario se encuentra ubicado en territorio colombiano se deberán revisar los criterios establecidos en el artículo 20-3 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.2.1.28.4.2 del Decreto 1625 de 2016. Advirtiendo que, el cumplimiento mínimo de dos de estos será suficiente para que se configure la tributación por presencia económica significativa (PES) en Colombia, por parte del proveedor ubicado en el exterior.

Por otro lado, es dable considerar que, el artículo 20-3 del Estatuto Tributario, no contempló que la venta de bienes tuviera que ser realizada a través de medios digitales, para que se sujete a las reglas de presencia económica significativa (PES) en Colombia. Por lo anterior, si las personas no residentes o entidades ubicadas en el extranjero que realicen ventas de bienes cumplen con los requisitos de interacción deliberada y sistemática con el mercado colombiano y, de monto de ingresos para tener presencia económica significativa (PES) en Colombia, estarían sujetas a este tipo de tributación.

Por ende, a pesar de que las cuentas de compensación se encuentran ubicadas en el extranjero, este es sólo uno de los criterios a considerar para determinar la calidad de cliente y/o usuario ubicado en territorio colombiano, siendo necesaria la revisión de los demás requisitos para determinar si realmente se configura la tributación por presencia económica significativa (PES) en Colombia.

12. ¿Los requisitos establecidos en el artículo 20-3 para la tributación por presencia económica significativa (PES) sólo aplican para servicios digitales?

El numeral 4 del artículo 1.2.1.28.4.1 del Decreto 1625 de 2016 indica:

«Artículo 1.2.1.28.4.1. Definiciones. Para efectos de la tributación por presencia económica significativa -PES en Colombia serán aplicables las siguientes definiciones:

(...)

Servicios digitales: Los servicios digitales son aquellos servicios prestados a través de internet o una red electrónica de manera automatizada que requieren de una participación humana mínima por el proveedor del servicio e imposibles de garantizar en ausencia de tecnología de la información. Los servicios digitales comprenden los servicios listados en

el numeral 2 **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario y excluyen aquellos servicios que tengan un tratamiento tributario establecido en otras disposiciones, tales como los servicios técnicos, los servicios **de** consultoría, la asistencia técnica y los servicios **de** educación, aunque se presten a través **de** una red o plataforma electrónica.» (énfasis propio).

Nótese que, **de** la lectura armónica **del** numeral 2 **del** artículo 20-3 y **del** artículo 1.2.1.28.4.1 **del** Decreto 1625 **de** 2016, la norma **delimita** la prestación **de** servicios a los digitales que estén contemplados en el numeral 2 **del** mencionado artículo 20-3 o que puedan ser tenidos como digitales, si encuadran **dentro de** la **definición de** servicios digitales. Adicionalmente, el numeral 2.11 **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario reitera que la prestación **de** servicios sometidos a la tributación por presencia económica significativa (PES) serán aquellos que se presten a través **de** cualquier mercado digital.

Por lo anterior, los servicios que no se encuentren en alguno **de** los mencionados supuestos, no se entienden sujetos a lo establecido en el artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario.

Ahora bien, considera este **Despacho** que, **de** acuerdo con la redacción **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario y **de** lo indicado en el punto #11 **de** este documento, la venta **de** bienes también se contempla **dentro de** las actividades que están sujetas a la tributación por presencia económica significativa (PES) en Colombia. Lo anterior, siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario.

Así, es importante mencionar que los requisitos **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario, aplican tanto para servicios digitales como para la venta **de** bienes, por cuanto la misma norma así lo señala.

13. ¿Cuál es la tasa representativa del mercado (TRM) aplicable en la venta de bienes para los obligados a tributar en Colombia por presencia económica significativa (PES)?

El artículo 1.1.3 **del** Decreto 1625 **de** 2016 señala:

«Artículo 1.1.3. Tasa de cambio representativa del mercado para efectos tributarios (TRM). La tasa de cambio representativa del mercado (TRM) para efectos tributarios, será la tasa de cambio representativa del mercado vigente al momento del reconocimiento inicial y posterior de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, reconociéndose los ajustes por diferencia en cambio según lo previsto en el Estatuto Tributario y en este decreto.»

La tasa de cambio representativa del mercado (TRM) corresponde a la certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de la Resolución Externa 01 de 2018 de la Junta Directiva del Banco de la República o las normas que la modifiquen, adicionen o sustituyan. (...)» (énfasis propio).

De acuerdo con la disposición anterior, las operaciones que efectúen los obligados a tributar por presencia económica significativa (PES) en territorio colombiano con moneda extranjera **deberán** aplicar la tasa **de** cambio representativa **del** mercado vigente al momento **del** reconocimiento inicial **de** las partidas **del** estado **de** situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, reconociéndose los ajustes por diferencia en cambio según el artículo 288 **del** Estatuto Tributario. Ajustes por diferencia en cambio. Los ingresos, costos, **deducciones**, activos y pasivos en moneda extranjera se medirán al momento **de** su reconocimiento inicial a la tasa representativa **del** mercado. **del** Estatuto Tributario.

14. ¿Cuál es la distinción entre las personas jurídicas o asimiladas que trata el numeral 2.2 del artículo 1.6.1.2.5 del Decreto 1625 de 2016 y las sociedades extranjeras mencionadas en el numeral 2.3 de la misma disposición?

El artículo 2 **del** Decreto 2039 **de** 2023 modificó el numeral 2 **del** artículo 1.6.1.2.5 **del** Decreto 1625 **de** 2016 para efectos **de** establecer la ubicación **de** aquellas sociedades y entidades extranjeras prestadoras **de** servicios **desde** el exterior responsables **del** impuesto sobre las ventas – IVA y **de** aquellas con presencia económica significativa (PES) en Colombia.

Por ende, **de** la lectura **del** numeral 2.32.3 Sociedades y entidades extranjeras prestadoras **de** servicios **desde** el exterior responsables **del** impuesto sobre las ventas (IVA) y/o con presencia económica significativa (PES) en Colombia, la dirección relacionada en el domicilio principal **deberá** corresponder a la señalada en el documento vigente que acredite la existencia y representación legal **de** las mismas, o en la certificación que expida el representante legal o apoderado que sea aportada para efectos **de** la formalización **de** la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT). **del** artículo 1.6.1.2.5 **ibidem** es dable colegir que, esta disposición aplica para efectos **de** determinar el domicilio **de** sociedades entidades extranjeras que:

- i) Sean prestadoras **de** servicios **desde** el exterior responsables el impuesto sobre las ventas – IVA **de** acuerdo con el parágrafo 3 **del** artículo 437-2 **ARTICULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.** Actuarán como agentes retenedores **del** impuesto sobre las ventas en la adquisición **de** bienes y servicios gravados:

(...)

PARÁGRAFO 3. Los prestadores **de** servicios electrónicos o digitales podrán acogerse voluntariamente al sistema **de** retención previsto en el numeral 8 **de** este artículo. La Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución indicará **de** manera taxativa el listado **de** prestadores **desde** el exterior a los que **deberá** practicárseles la retención prevista en el numeral 8. Lo anterior solo será aplicable a los prestadores **de** servicios electrónicos o digitales que: **del** Estatuto Tributario.

ii) Cumplen con los requisitos **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario para tener presencia económica significativa (PES) en territorio colombiano.

Por su parte, el numeral 2.22.2 Personas jurídicas o asimiladas, el domicilio principal **deberá** corresponder al señalado en el documento **de** constitución vigente y/o documento registrado. Cuando se **determinen** diferencias entre estos registros, la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá actualizar **de** oficio el Registro Único Tributario (RUT), aceptando como domicilio válido para las entidades obligadas a registro, el que se encuentre en dicha entidad y para las **demás** la contenida en el documento **de** constitución o reforma vigente, lo anterior sin que medie acto administrativo. Cuando la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en **desarrollo del** artículo 579-1 **del** Estatuto Tributario **determine** el domicilio fiscal **de** una persona jurídica, este **deberá** incorporarse en el Registro Único Tributario (RUT) y tendrá validez para todos los efectos, incluida la notificación **de** los actos administrativos proferidos por esta Entidad. **del** artículo 1.6.1.2.5 ibidem aplica para personas jurídicas o asimiladas nacionales.

15. Cuando un contribuyente del artículo 368 del Estatuto Tributario hace un pago a un no residente que no cuenta con inscripción en el Registro Único Tributario -RUT en la que se indique que no se le debe practicar retención en la fuente por presencia económica significativa (PES) ¿es obligatorio contar con la prueba de manifestación bajo gravedad de juramento del parágrafo 2 del artículo 1.2.4.39 del Decreto 1625 de 2016, para soportar costos y gastos?

El parágrafo 2 **del** artículo 1.2.4.39 **del** Decreto 1625 **de** 2016 señala, como regla general, que los agentes **de** retención **del** artículo 368 **del** Estatuto Tributario practicarán retención en la fuente a proveedores residentes fiscales extranjeros por presencia económica significativa (PES), previendo dos excepciones. **De** acuerdo con la norma:

*«(...) **Parágrafo 2.** Para el caso previsto en el numeral 1 **del** presente artículo [agentes **de** retención **del** artículo 368 **del** Estatuto Tributario], el agente retenedor practicará la retención en la fuente a título **del** impuesto sobre la renta **de** que trata el inciso 8 **del** artículo 408 **del** Estatuto Tributario, salvo que el vendedor o prestador **de** servicios desde el exterior manifieste bajo gravedad **de** juramento que no cumple con los criterios **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario o cuando haya optado por declarar el impuesto sobre la renta y haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente **de** acuerdo con el artículo 1.2. 1.28.4.3. **de** este Decreto.»*

De acuerdo con la norma anterior, las dos excepciones que permiten al agente **de** retención **del** artículo 368 **del** Estatuto Tributario para no practicar la retención en la fuente consisten en que:

- (i) El proveedor **del** exterior haya manifestado bajo gravedad **de** juramento que no cumple con los criterios **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario; o
- (ii) El proveedor **del** exterior haya optado por **de**clarar el impuesto sobre la renta y haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente (evento que se verifica con la inscripción en el Registro Único Tributario -RUT).

Es importante recordar, como se advirtió en el punto # 7 **de** este documento que el artículo 121 **del** Estatuto Tributario establece como requisito para **deducción de** gastos efectuados el exterior, haber practicado retención en la fuente. Por lo tanto, haber practicado la retención en la fuente, cuando sea obligatorio (i.e. cuando no se encuentre en las situaciones **des**critas en los numerales anteriores), es un requisito para la **deducibilidad del** respectivo costo o gasto Cfr. artículos 1.2.1.28.4.10 y 1.2.1.28.11 **del** Decreto 1625 **de** 2016..

Así las cosas, se concluye que para soportar la **deducibilidad de** un pago que haga un agente **de** retención **del** artículo 368 **del** Estatuto Tributario no se necesitará la manifestación bajo gravedad **de** juramento, cuando cuente con una copia **del** Registro Único Tributario -RUT **del** proveedor **del** exterior en la que se evidencie que haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente. Sin embargo, si el agente **de** retención no cuenta con Registro Único Tributario -RUT **del** proveedor con las características anteriores ni con la manifestación bajo gravedad **de** juramento y no le practicó retención, su pago no será **deducible** en virtud **del** artículo 121 **del** Estatuto Tributario.

16. En el caso de aquellas entidades financieras que no cuentan con la información necesaria para practicar la retención a título del impuesto sobre la renta y complementarios por presencia económica significativa (PES), ¿cuál sería el agente retenedor de acuerdo con la prelación establecida en el artículo 1.2.4.39 del Decreto 1625 de 2016?

El artículo 1.2.4.39 **del** Decreto 1625 **de** 2016 señala:

*«Artículo 1.2.4.39. Prolación **de** agentes **de** retención para la aplicación **de** la retención en la fuente a título **del** impuesto sobre la renta y complementarios **del** inciso 8 **del** artículo 408 **del** Estatuto Tributario. Para efectos **de** la retención en la fuente a título **del** impuesto sobre la renta y complementarios **de** que trata el inciso 8 **del** artículo 408 **del** Estatuto Tributario, cuando concurren en una misma operación múltiples agentes **de** retención, los agentes **de** retención establecidos en el parágrafo 2° **del** artículo 408 **del** Estatuto Tributario tendrán en cuenta, el siguiente orden **de** prelación:*

*1. Los agentes **de** retención **de** que trata el artículo 368 **del** Estatuto Tributario, cuando adquieran directamente el bien o servicio.*

*2. La entidad financiera emisora **de** la tarjeta cuando este sea el medio **de** pago y cuente con la información necesaria para practicarla.*

3. Las pasarelas **de** pago, cuando los pagos se realicen por estas. Este orden **de** prelación no exige a la pasarela **de** compartir la información a la entidad financiera **del** numeral 2, para que sea esta quien realice la retención.

(...)

*Parágrafo 1. Las entidades relacionadas con el pago **de** bienes o servicios sujetos a tributación por presencia económica significativa -PES en Colombia, estarán obligadas a transmitir la información necesaria para practicar correctamente la retención.*

*Parágrafo 2. Para el caso previsto en el numeral 1 **del** presente artículo, el agente retenedor practicará la retención en la fuente a título **del** impuesto sobre la renta **de** que trata el inciso 8 **del** artículo 408 **del** Estatuto Tributario, salvo que el vendedor o prestador **de** servicios **desde** el exterior manifieste bajo gravedad **de** juramento que no cumple con los criterios **del** artículo 20-3 **del** Estatuto Tributario o cuando haya optado por **declarar** el impuesto sobre la renta y haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente **de** acuerdo con el artículo 1.2.1.28.4.3. **de** este Decreto.»*

De acuerdo con la disposición anterior y el orden **de** prelación señalado, en el caso que la entidad financiera no cuente con la información necesaria para practicar la retención ni con la posibilidad **de** obtenerla, serán las pasarelas **de** pago quienes actúen como agentes **de** retención a título **del** impuesto sobre la renta y complementarios **del** inciso 8 **del** artículo 408 Artículo 408. Tarifas para rentas **de** capital y **de** trabajo

(...)

Los pagos o abonos en cuenta por concepto **de** la venta **de** bienes y/o prestación **de** servicios, realizada por personas no residentes o entidades no domiciliadas en el país con presencia económica significativa en Colombia, a favor **del** cliente y/o usuarios ubicados en el territorio nacional, que no se enmarquen en los **demás** supuestos **de** este artículo, están sujetos a una tarifa **del** diez por ciento (10%) sobre el valor total **del** pago. La Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá regular la forma **de** aplicación **de** la respectiva retención en la fuente. **del** Estatuto Tributario según la prelación señalada en el artículo 1.2.4.39 **del** Decreto 1625 **de** 2016. Lo anterior, sin perjuicio **de** las responsabilidades previstas en el artículo 370 **del** Estatuto Tributario.

Sin embargo, es importante advertir que, previo a pasar a otro orden **de** prelación, la entidad financiera emisora **de** tarjeta **de** crédito, tiene que **demostrar** haber solicitado la información a: (i) las pasarelas **de** pago particularmente, en virtud **del** numeral 3 **de** la norma transcrita; y (ii) todas las entidades relacionadas con el pago **de** bienes o servicios sujetos a tributación por presencia económica significativa -PES, pues están obligadas a transmitir esta información. Así, sólo ante ausencia **de** información, previa solicitud, se puede continuar con el orden **de** prelación **de** la norma.

Por último, como lo indica en el parágrafo 2 **de** la disposición referenciada, los agentes **de** retención que señala el artículo 368 **del** estatuto Tributario no estarán obligados en aplicar la retención en la fuente a título **del** impuesto sobre la renta en el caso que el vendedor o prestador **del** servicio ubicado en el exterior manifieste bajo gravedad **de** juramento que no cumple con los requisitos para ser sujeto pasivo **de** la tributación por Presencia Económica Significativa (PES) o cuando haya optado por **declarar** el impuesto sobre la renta y haya solicitado la no sujeción a la retención en la fuente como se indicó en el punto #15 **del** presente pronunciamiento.

III. DEDUCCIONES

1. ¿Qué se persigue con el parágrafo 1° del artículo 115 del Estatuto Tributario?

De manera preliminar es menester señalar que el Estado, como dueño **del** subsuelo y **de** los recursos naturales no renovables que yacen en él (cfr. artículo 332 **de** la Constitución Política), celebra acuerdos con terceros para la explotación **de** éstos, **de** los cuales se **deriva** una contraprestación económica que **deben** pagar y que es **denominada** por el artículo 360 **de** la Constitución Política como regalía.

Al respecto, el artículo 227 **del** Código **de** Minas (Ley 685 **de** 2001) precisa que dicha regalía «consiste en un porcentaje, fijo o progresivo, **del** producto bruto explotado objeto **del** título minero y sus subproductos, calculado o medido al borde o en boca **de** mina, pagadero en dinero o en especie» (énfasis propio).

Así pues, la regalía «se trata **de** una carga económica, por **definición**, **diferente de un impuesto**, y que genéricamente puede calificarse como un ingreso fiscal no tributario» (énfasis propio) (cfr. Descriptor 1.3.6 **del** Concepto Unificado No. 0106 **de** agosto 19 **de** 2022 – Obligación **de** facturar y sistema **de** factura electrónica).

Ahora bien, el parágrafo 1° **del** artículo 115 **del** Estatuto Tributario establece que la regalía, a que se ha hecho referencia, no es **deducible del** Impuesto, independientemente **de** que se pague en dinero o en especie, así:

*«PARÁGRAFO 1o. La contraprestación económica a título **de** regalía **de** que tratan los artículos 360 y 361 **de** la Constitución Política no será deducible del impuesto sobre la renta ni podrá tratarse como costo ni gasto **de** la respectiva empresa, indistintamente **de** la denominación del pago y del tratamiento contable o financiero que el contribuyente realice, e **independientemente de la forma del pago de la misma**, ya sea en dinero o en especie. Para efectos **del** impuesto sobre la renta, el monto no **deducible** correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total **de** producción **de** los recursos naturales no renovables.*

*Cuando el contribuyente haga parte **del** sector **de** hidrocarburos y pague la regalía en especie, el costo total **de** producción **de** los recursos naturales no renovables (CTP) será el resultado **de** la sumatoria **de** los costos anuales **de** producción **de** los recursos naturales no renovables pagados a título **de** regalía **de** cada pozo (...)*» (énfasis propio)

Así las cosas, la finalidad *grosso modo* del mencionado párrafo 1º, por decisión propia del Legislador, consiste en restringir la deducibilidad de lo pagado a título de regalía con motivo de la explotación de recursos naturales no renovables.

Valga, por último, compartir los antecedentes de la medida, tal y como se pueden apreciar en la Gaceta del Congreso N° 917 de agosto 12 de 2022:

«(...) la deducibilidad de las regalías en la determinación de la renta líquida del impuesto de renta y complementarios, desconoce que la regalía no corresponde a un gasto derivado de la explotación de los recursos naturales sino a la contraprestación por el uso de un activo del Estado. Así las cosas, es importante que las empresas dedicadas a la explotación y exploración de RNNR contribuyan a la financiación del gasto social, por las implicaciones sociales, ambientales y ecológicas que deriva la actividad económica, y por tanto las regalías merecen un tratamiento diferente dado que no corresponden a algún costo o gasto relacionado con las actividades propias de producción, administración o comercialización del sector.» (énfasis propio)

2. ¿Lo definido en el párrafo 1º del artículo 115 del Estatuto Tributario aplica sobre toda regalía pagada, con independencia de la clase de recursos naturales no renovables objeto de explotación?

El tratamiento previsto en el párrafo 1º del artículo 115 del Estatuto Tributario recae sobre toda regalía pagada, con independencia de la clase de recursos naturales no renovables objeto de explotación que la originan.

En cuanto a estos últimos, la Corte Constitucional precisó:

«(...) el concepto de "recursos naturales no renovables" es de naturaleza técnica y proviene de la ecología y de la economía. Así, muy brevemente se pueden definir los recursos naturales como aquellos elementos de la naturaleza y del medio ambiente, esto es, no producidos directamente por los seres humanos, que son utilizados en distintos procesos productivos. A su vez, los recursos naturales se clasifican usualmente en renovables y no renovables. (...) los recursos no renovables se caracterizan por cuanto existen en cantidades limitadas y no están sujetos a una renovación periódica por procesos naturales.» (énfasis propio) (cfr. Sentencia C-221/97, M.P. Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO).

3. Teniendo en cuenta la modificación del artículo 115 del Estatuto Tributario ¿es procedente tomar por el año gravable 2022 el 50% del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros como descuento tributario?

Antes de la Ley 2277 de 2022, el artículo 115 del Estatuto Tributario contemplaba: «El contribuyente podrá tomar como descuento tributario del impuesto sobre la renta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros» (énfasis propio).

El reseñado tratamiento tributario desapareció con la modificación efectuada por el artículo 19 de la mencionada Ley 2277 (promulgada en diciembre 13 de 2022 y vigente desde entonces) con lo cual, lo efectivamente pagado a título del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros nuevamente retoma el carácter de deducible del Impuesto, considerando el inciso 1º del artículo 115 *ibidem*:

«Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios.» (énfasis propio)

Ahora bien, dicha modificación es aplicable a partir del 1º de enero de 2023, tal y como se desprende de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política. Por ende, para el año gravable 2022, la erogación por concepto del referido impuesto territorial conserva el tratamiento de descuento tributario.

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 1º 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)

IV. DESCUENTOS TRIBUTARIOS

A. DESCUENTO PARA INVERSIONES REALIZADAS EN INVESTIGACIÓN, DESARROLLO TECNOLÓGICO O INNOVACIÓN.

1. ¿Es viable dar aplicación a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 142 del Estatuto Tributario en relación con el valor restante que no fue objeto de descuento tributario en los términos del artículo 256 *ibidem*?

El artículo 21 de la Ley 2277 de 2022 dispone:

«ARTÍCULO 21. Modifíquese el artículo 256 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 256. **Descuento para inversiones realizadas en investigación, desarrollo tecnológico o innovación.** Las personas que realicen inversiones en proyectos calificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia y Tecnología en Innovación como **de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, de acuerdo con los criterios y condiciones definidas por dicho Consejo, tendrán derecho a descontar de su impuesto sobre la renta a cargo el treinta por ciento (30%) del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión.**

(...)» (énfasis propio)

Por su parte, el artículo 142 del Estatuto Tributario dispone en su numeral 3:

«ARTÍCULO 142. **DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.** <Artículo modificado por el artículo 84 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, las inversiones de que trata el artículo 74-1 de este estatuto, serán deducibles de conformidad con las siguientes reglas:

(...)

3. Investigación, desarrollo e innovación: La deducción por este concepto se realizará así:

a) Por regla general iniciará en el momento en que se finalice el proyecto de investigación, desarrollo e innovación, sea o no exitoso, el cual se amortizará en iguales proporciones, por el tiempo que se espera obtener rentas y en todo caso no puede ser superior a una alícuota anual del 20%, de su costo fiscal;

b) Los desarrollos de software: i) si el activo es vendido se trata como costo o deducción en el momento de su enajenación. ii) si el activo es para el uso interno o para explotación, es decir, a través de licenciamiento o derechos de explotación se amortiza por la regla general del literal a) de este numeral.

En consecuencia, para los literales a) y b) de este numeral, los gastos por amortización no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o período gravable, generarán una diferencia que será deducible en los períodos siguientes, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o período gravable.

(...)» (énfasis propio)

Visto lo anterior, lo que pretende determinarse, entonces, es si las inversiones en proyectos calificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia y Tecnología en Innovación como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación dan derecho a descuento tributario (de que trata el artículo 256 *ibidem*) por el 30% de su valor, así como -a la par- deducción (en los términos del artículo 142 *ibidem*) sobre el 70% de su valor restante.

No obstante, ya que el citado artículo 142 se refiere a las inversiones contempladas en el artículo 74-1 del Estatuto Tributario, resulta menester remitirse a dicha disposición, de la cual se resalta lo siguiente:

«ARTÍCULO 74-1. **COSTO FISCAL DE LAS INVERSIONES.** <Artículo adicionado por el artículo 54 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de las siguientes inversiones será:

(...)

3. De los gastos de investigación, desarrollo e innovación, el costo fiscal está constituido por todas las erogaciones asociadas al proyecto de investigación, desarrollo e innovación, salvo las asociadas con la adquisición de edificios y terrenos.

Se encuentran dentro de este concepto los activos desarrollados en la elaboración de software para su uso, venta o derechos de explotación.

El régimen aquí previsto no será aplicable para aquellos proyectos de investigación, desarrollo e innovación que opten por lo previsto en el artículo 158-1 y 256 del Estatuto Tributario.

(...)» (énfasis propio)

Así pues, los tratamientos tributarios contemplados en los artículos 142 y 256 del Estatuto Tributario son incompatibles entre sí, de modo que el contribuyente (inversionista) debe decantarse por uno sólo de ellos. Tan es así que, precisamente, en el párrafo 5º del artículo 256 *ibidem* se indica que «Los costos y gastos que dan lugar al descuento de que trata este Artículo no podrán ser capitalizados ni tomados como costo o deducción nuevamente por el mismo contribuyente» (énfasis propio)

B. CRÉDITO FISCAL PARA INVERSIONES EN PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO TECNOLÓGICO E INNOVACIÓN O VINCULACIÓN DE CAPITAL HUMANO DE ALTO NIVEL.

1. En vista de lo indicado en el párrafo 6º del artículo 256-1 del Estatuto Tributario ¿las grandes empresas pueden solicitar TIDIS por el valor del crédito fiscal?

El artículo 22 de la Ley 2277 de 2022 dispone:

«ARTÍCULO 22. Modifíquense los párrafos 1 y 2 y adiciónese un párrafo 6 al Artículo 256-1 del Estatuto Tributario, así:

(...)

PARÁGRAFO 6o. *Las grandes empresas podrán acceder al crédito fiscal de que trata el presente Artículo siempre y cuando se trate de proyectos de investigación, desarrollo tecnológico e innovación realizados en conjunto con Micro, Pequeñas o Medianas empresas.»* (énfasis propio)

Ya que las grandes empresas pueden acceder al crédito fiscal de que trata el artículo 256-1 del Estatuto Tributario, bajo la condiciones de su párrafo 6º, es de colegir que igualmente pueden solicitar TIDIS por el valor del crédito fiscal, según lo previsto en el párrafo 3º de la norma en comento, al ser lo consultado parte de la regulación de este crédito fiscal, así:

«PARÁGRAFO 3o. *Las micro, pequeñas y medianas empresas que cuenten con créditos fiscales vigentes superiores a mil UVT (1000 UVT) por inversiones en proyectos calificados como de Investigación, Desarrollo Tecnológico e Innovación, de acuerdo con los criterios y condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT), podrán solicitar Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) por el valor del crédito fiscal.»* (énfasis propio)

V. PUNTOS ADICIONALES A LA TARIFA GENERAL DEL IMPUESTO Mediante Sentencia C-389/23 la Corte Constitucional declaró exequible el párrafo 4º del artículo 240 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, por el cargo de presunta vulneración de los principios de legalidad y equidad tributarios. También declaró exequible el mismo párrafo 4º «en el entendido de que la sobretasa sólo grava la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos siempre que, en el año gravable correspondiente, esta actividad tenga una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT».

1. ¿La actividad económica de «Fabricación de productos de hornos de coque» (código CIIU 1910) da lugar a los puntos adicionales de que trata el párrafo 3º del artículo 240 del Estatuto Tributario?

El párrafo 3º del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, señala que «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 (sic), deberán adicionar a la tarifa general del impuesto sobre la renta unos puntos adicionales» cuando desarrollen alguna o algunas de las actividades económicas expresamente señaladas en dicho párrafo, a saber:

- «Extracción de hulla (carbón de piedra) CIIU - 0510 y extracción de carbón lignito CIIU - 0520»
- «Extracción de petróleo crudo CIIU - 0610»

Por ende, es claro que la actividad económica de «Fabricación de productos de hornos de coque» (código CIIU 1910), individualmente considerada, no dá lugar a los puntos adicionales de que trata el párrafo 3º del artículo 240 *ibidem*. Esta conclusión igualmente será extensible a cualquier otra actividad económica que no corresponda a los códigos CIIU 0510, 0520 y 0610.

No obstante, si el contribuyente del Impuesto desarrolla alguna o algunas de las actividades económicas de que tratan los códigos CIIU 0510, 0520 y 0610 y otra u otras diferentes a éstas, debe tenerse presente que la totalidad de los ingresos obtenidos en el respectivo período fiscal estará sometida a los puntos adicionales en comento (es decir, sin lugar a cedula alguna).

Lo antepuesto, claro está, sin perjuicio de lo previsto para los contribuyentes que obtengan ingresos por concepto de venta de gas natural, para quienes «los puntos adicionales que se deberán adicionar a la tarifa general del impuesto sobre la renta se determinarán al multiplicar los puntos adicionales determinados de acuerdo a lo establecido en los incisos anteriores de este párrafo, por la proporción que dé como resultado la división de la totalidad de los ingresos brutos diferentes a la venta de gas natural entre los ingresos brutos totales» (énfasis propio) (cfr. inciso final del párrafo 3º citado).

2. ¿Cuáles son las actividades realizadas por personas vinculadas que se tienen en cuenta para los puntos adicionales de que trata el párrafo 3º del artículo 240 del Estatuto Tributario?

El párrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario establece en uno de sus incisos:

«Estos puntos adicionales sobre la tarifa del impuesto sobre la renta solo son aplicables a los contribuyentes de que trata este párrafo que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a cincuenta mil (50.000) UVT. El umbral anterior se calculará de manera agregada para las actividades realizadas por personas vinculadas, según los criterios de vinculación previstos en el Artículo 260-1 de este Estatuto.» (énfasis propio)

Considerando el ámbito de aplicación restringido de los puntos adicionales *sub examine*, como fuera indicado en el punto #1 de este título, es de colegir que las «actividades realizadas por personas vinculadas» también deben corresponder a los códigos CIIU 0510, 0520 y 0610.

3. Para efectos de los puntos adicionales de que trata el párrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario ¿cómo se debe proceder cuando el contribuyente desarrolla diversas actividades económicas?

En uno de sus incisos, el párrafo 3° en comento prevé:

«Cuando un mismo contribuyente tenga ingresos por las diferentes actividades económicas sujetas a lo aquí previsto, los puntos adicionales serán determinados por la actividad que mayores ingresos fiscales genera para el contribuyente.» (énfasis propio)

De lo antes reseñado, se desprende que el supuesto de hecho abarcado por el párrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario consiste en un mismo contribuyente que desarrolla dos o más de las actividades económicas correspondientes a los códigos CIIU 0510, 0520 o 0610, con lo cual deberá determinar los puntos adicionales aplicables teniendo en cuenta «la actividad que mayores ingresos fiscales genera para el contribuyente» (énfasis propio).

Dichos puntos adicionales, como se indicó en el punto #1 de este título, serán aplicables en el respectivo año gravable considerando, inclusive, los ingresos obtenidos por actividades económicas diferentes a las correspondientes a los códigos CIIU 0510, 0520 y 0610.

4. ¿A partir de qué año gravable son aplicables los puntos adicionales de que trata el párrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario?

Atendiendo lo instaurado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, resulta claro que los puntos adicionales en comento son aplicables para el año gravable 2023, teniendo en cuenta que la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 (que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario) ocurrió el 13 de diciembre de 2022.

5. ¿Desde cuándo se deben contar los 120 meses de que trata el párrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario?

Para efectos de la determinación de los puntos adicionales en la tarifa del impuesto sobre la renta, el párrafo 3° del artículo 240 *ibidem* parte de la base de «los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración».

Lo anterior implica que se deben calcular dos precios promedio: (i) el mensual de los últimos 120 meses y (ii) el de los meses transcurridos en el año de la declaración del impuesto sobre la renta. Los meses para calcular el primero no deben corresponder a los mismos meses que se han tenido en cuenta para calcular el segundo.

Esto significa que los últimos 120 meses se deben contar regresivamente desde el último mes (diciembre) del año gravable anterior al año que es objeto de declaración.

No sobra recordar que «año», en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, «es el mismo año calendario que comienza el 1o de enero y termina el 31 de diciembre», de conformidad con el artículo 1.6.1.5.7. del Decreto 1625 de 2016.

Para ilustrar lo anterior, en relación con el año gravable 2023: (i) el precio promedio mensual de los últimos 120 meses deberá calcularse teniendo en cuenta los meses de diciembre de 2022 a enero de 2013 y (ii) el precio promedio de los meses transcurridos en el año de declaración deberá calcularse teniendo en cuenta los meses de enero de 2023 a diciembre de 2023.

VI. TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN

1. ¿Están sometidas a la tasa mínima de tributación del párrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario las personas jurídicas originadas en la constitución de propiedad horizontal?

El artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 dispone:

«ARTÍCULO 10. Modifíquese el Artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

(...)

PARÁGRAFO 6o. El presente párrafo establece una tasa mínima **de** tributación para los contribuyentes **del** impuesto sobre la renta **de** que trata este artículo y el artículo 240-1 **del** Estatuto Tributario, salvo las personas Jurídicas (sic) extranjeras sin residencia en el país, que se calculará a partir **de** la utilidad financiera depurada. Esta tasa mínima se denominará Tasa **de** Tributación **Depurada** (TTD) la cual no podrá ser inferior al quince por ciento (15%) y será el resultado **de** dividir el Impuesto **Depurado** (ID) sobre la Utilidad **Depurada** (UD) (...)» (énfasis propio)

De lo reseñado, es **de** colegir que los sujetos que tienen la calidad **de** no contribuyentes **del** Impuesto (cfr. artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 **del** Estatuto Tributario, entre otros) no están sujetos a su tasa mínima **de** tributación, como sería -en principio- el caso **de** las personas jurídicas originadas en la constitución **de** propiedad horizontal, según lo explicado en la doctrina **de** esta Entidad:

Oficio No. 901192 **de** abril 18 **de** 2020:

«(...) si bien hay una regla general que establece como no contribuyente **de** impuestos nacionales, a las personas jurídicas originadas en la constitución **de** la propiedad horizontal, esta tiene su excepción (para las comerciales o **de** uso mixto) cuando **destinan** algún o algunos **de** sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial.» (énfasis propio)

Concepto No. 906833 - interno 481 **de** abril 27 **de** 2018:

«(...) es importante recordar que, con fundamento en los cambios introducidos por ley, en especial el párrafo **del** artículo 19-5 **del** E.T. y el artículo 22 *ibídem* las propiedades horizontales **de** uso residencial son no contribuyentes y no **declarantes** **del** impuesto sobre la renta y complementarios.

Caso contrario sucede con las personas jurídicas originadas en la constitución **de** la propiedad horizontal que **destinan** algún o algunos **de** sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial o mixto que generen algún tipo **de** renta, estas personas adquieren la calidad **de** contribuyentes **del** impuesto sobre la renta y complementarios sobre los recursos que obtenga por la explotación **de** estos bienes o áreas comunes, para lo cual **deberán** dar cumplimiento a la ley y a la reglamentación en especial lo dispuesto en la Sección 3 **del** Capítulo 5 **del** Título 1 **de** la Parte 2 **del** Libro 1 **del** Decreto 1625 **del** 2016. No sobra señalar que los recursos que provengan **de** cuotas **de** administración ordinaria y/o extraordinaria en los términos **de** la Ley 675 **del** 2001 y, así como los costos y gastos asociados a los mismos, no se consideran base gravable para la **determinación** **del** impuesto sobre la renta y complementario ni **deberán** ser **declarados**.» (énfasis propio)

2. ¿Están sometidas a la tasa mínima **de** tributación **del** párrafo 6° **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario las personas jurídicas que gozan **de** una renta exenta?

Como se evidenció en el punto #1 **de** este título, están sujetos a la tasa mínima **de** tributación en comento 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, en lo que se refiere a rentas exentas, para **determinar** la utilidad **de**purada (UD) se resta a la utilidad contable (UC), entre otros conceptos, las siguientes rentas exentas (RE): «Rentas exentas por aplicación **de** tratados para evitar la doble imposición - CAN, las percibidas por el régimen **de** compañías holding colombianas -CHC y las rentas externas **de** que tratan los literales a) y b) **del** numeral 4 y el numeral 7 **del** artículo 235-2 **del** Estatuto Tributario».

El citado párrafo 6° igualmente agrega:

«Lo dispuesto en este párrafo no aplica para:

a) Las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales -ZESE durante el periodo 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.» (énfasis propio)

Por ende, las personas jurídicas **de** que tratan los artículos 240 y 240-1 **del** Estatuto Tributario, aun cuando gocen **de** una renta exenta, están sometidas a la tasa mínima **de** tributación *sub examine* ya que, para el efecto, únicamente resulta **determinante** la calidad **de** contribuyente **del** Impuesto, salvo se trate **de** una persona jurídica extranjera sin residencia en el país o cualquiera **de** las expuestas en el inciso final **del** párrafo 6° (antes reseñado).

Aunado a lo anterior, es **de** tener presente que las únicas rentas exentas que no se consideran para efectos **del** cálculo **de** la utilidad **de**purada (UD) y **de** la tasa mínima **de** tributación son las señaladas expresamente en el parágrafo 6° **del** artículo 240 *ibidem*.

3. ¿Están gravados con la tasa mínima **de** tributación los recursos **del** Sistema **de** Seguridad Social en Riesgos Laborales?

El artículo 31 **de** la Ley 1562 **de** 2012 establece:

*«ARTÍCULO 31. DESTINACIÓN ESPECÍFICA DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA. En desarrollo **de** lo dispuesto por el inciso 5o **del** artículo 48 **de** la Constitución Política, los recursos **del** Sistema **de** Seguridad Social en Riesgos Laborales incluyendo las cotizaciones pagadas, las reservas técnicas, y las reservas matemáticas constituidas para el pago **de** pensiones **del** sistema, así como sus rendimientos financieros, siempre que estos estén **destinados** a respaldar financieramente las prestaciones **del** Sistema General **de** Riesgos Laborales, no podrán ser gravados con impuestos, tasas o contribuciones **del** orden Nacional o a favor **de** Entidades Territoriales.» (énfasis propio)*

Por ende, en el cálculo **de** la tasa mínima **de** tributación no se puede ni **de**be incluir los recursos **del** Sistema **de** Seguridad Social en Riesgos Laborales teniendo en cuenta su **destinación** específica y la protección **de** orden constitucional que recae sobre los mismos (cfr. artículo 48 Superior).

En otras palabras, los referidos recursos no están gravados con la tasa mínima **de** tributación **de** que trata el parágrafo 6° **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario.

4. ¿Los **descuentos** tributarios (DTC) para calcular el impuesto **de**purado (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 **de**purado (ID) **del** año gravable 2023 ¿el impuesto neto **de** renta (INR) correspondería al impuesto neto **de** renta **del** año gravable 2022?** En el Concepto 000514 - interno 18 **de** enero 11 **de** 2024 se indicó que *«el impuesto neto **de** renta (INR) **debe** corresponder al **del** mismo año gravable en el que se **determinará** el respectivo impuesto **de**purado (ID), considerando -especialmente- lo instaurado en disposiciones como los artículos 338 y 363 **de** la Constitución Política»*.

Para **determinar** el ID **del** año gravable 2023, el INR corresponde al impuesto neto **de** renta **del** año gravable 2023 (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 **de**purado (ID) es 0 ¿se **debe** calcular la tasa **de** tributación **de**purada (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 **de**purada (UD). No obstante, **debe** tenerse en cuenta lo contemplado en el mismo parágrafo 6° **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario: *«Cuando la Tasa **de** Tributación **De**purada (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 parágrafo no aplica para:

a) Las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales -ZESE durante el periodo 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 parágrafos 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»

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 Cfr. Art. 29 **del** Código Civil., 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 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.». 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 2º, 115, 120, 177-2, 616-1, 771-2, 771-5, entre otros 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.. 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 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», los Estados Financieros Estos incluyen: (i) estado **de** situación financiera; (ii) estado **de** resultados; (iii) estado **de** cambios en el patrimonio, entre otros. 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** periodo 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.», 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» 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. .

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» Cfr. NIC 1 Párrafo 7, hace parte **del** resultado integral total ibidem., 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.» Cfr. Concepto 2020-0644 **del** 1 **de** septiembre **de** 2020 **del** CTCP. (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 Cfr. artículo 19-5 **del** Estatuto Tributario y el artículo 1.2.1.5.3.1. **del** Decreto 1625 **de** 2016.. 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 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. 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.» Cfr. Concepto No. 45 **del** 24 **de** abril **de** 2023. (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 (ΣUD) 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 Cfr. Art. 30 del C.C. 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 Cfr. art. 30 del C.C. 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 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. 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 párrafo 6° **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario, igualmente agrega:

«Lo dispuesto en este párrafo 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 párrafo 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 Adoptado por la Resolución DIAN No. 22 **de** fecha 14 **de** febrero **de** 2023, que rige a la fecha **de** este pronunciamiento. , 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 párrafo 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 párrafo 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 Cfr. artículo 1.6.1.5.7. **del** decreto 1625 **de** 2016. y la independencia **de** periodos Cfr. artículo 694 **del** Estatuto Tributario. . 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 parágrafo 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 parágrafo 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 parágrafo 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 Ocasionales Gravables **del** respectivo año y le restará el resultado **de** tomar el Impuesto Básico **de** Renta y el Impuesto **de** Ganancias Ocasionales 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 párrafo 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 párrafo 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.

21. ¿La utilidad contable (UC) de las cajas de compensación familiar para efectos de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) comprende actividades distintas de las comerciales, industriales y financieras?

No. Respecto **del** tratamiento tributario **de** las cajas **de** compensación, el artículo 19-2 **del** Estatuto Tributario, modificado por el artículo 141 **de** la Ley 1819 **de** 2016, establece:

*«Artículo 19-2. Tratamiento tributario **de** las cajas **de** compensación. Las cajas **de** compensación serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con las actividades meritorias previstas en el artículo 359 del presente Estatuto.*

*Las entidades **de** que trata el presente artículo no están sometidas a renta presuntiva.»* (énfasis propio).

Con base en la norma citada, la doctrina **de** esta entidad ha señalado que si la caja **de** compensación realiza actividades comerciales, industriales o financieras serán contribuyentes **del** régimen ordinario **del** impuesto sobre la renta y complementario sobre dichas rentas. Por otro lado, si realiza únicamente actividades meritorias **-del** artículo 359 **del** Estatuto Tributario- serán responsables **de** ingresos y patrimonio identificados con responsabilidad "06" en el Registro Único Tributario -RUT. Cfr. Concepto General Unificado No. 0481 **de** 2018.

Así las cosas, para calcular la tasa mínima **de** tributación aplicable a las cajas **de** compensación familiar sujetas al impuesto sobre la renta a la tarifa **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario, se considerará únicamente la utilidad contable generada por actividades comerciales, industriales o financieras distintas **de** aquellas relacionadas con las actividades meritorias especificadas en el artículo 359 **del** Estatuto Tributario. Es importante señalar que los ingresos provenientes **de** actividades meritorias no están sujetos a la tasa mínima **de** tributación establecida en el párrafo 6 **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario en virtud **del** artículo 19-2 **del** Estatuto Tributario.

Ahora bien, **desde** la perspectiva contable y en el evento en que en una entidad se presenten combinaciones **de** diferentes tipos **de** ingresos, el contribuyente podrá realizar una segmentación La Sección 3, párrafo 25 **de** la NIIF para pymes establece que las pequeñas y medianas empresas no están obligadas a proporcionar información financiera segmentada. Sin embargo, en caso **de** que se necesite esta información, se sugiere hacer referencia a las disposiciones **detalladas** en la NIIF 8. en su sistema contable para separar y diferenciar los resultados **de** cada actividad realizada por ésta. Es **decir**, las cajas **de** compensación familiar tienen la posibilidad **de** identificar los ingresos **de** las actividades meritorias y no meritorias, así como sus gastos asociados a cada una **de** ellas, obteniendo resultados económicos **de** manera separada **de** las diferentes actividades y manteniendo la trazabilidad histórica Cfr. Concepto No. 200 **del** 31 **de** julio **de** 2022. **de** las operaciones. Lo anterior permite diferenciar y aplicar el impuesto sobre la renta y complementarios sobre aquellas actividades gravadas con este impuesto.

En este sentido, 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.»* Cfr. Concepto No. 45 **del** 24 **de** abril **de** 2023. (énfasis propio).

Dado lo anterior, las cajas **de** compensación familiar tienen la opción **de** elaborar técnicamente un estado financiero **de** propósito especial Sobre los Estados Financieros Especiales, el CTCP en consulta No 2020-0310 **del** 16 **de** marzo **de** 2020 aclaró que los mismos no han sido eliminados ni prohibidos para su uso. No obstante, al ser estos diferentes a los estados financieros **de** propósito general requeridos por la normativa actual, requieren **de** una circulación restringida y enfocada a un grupo específico **de** usuarios. **destinado** a las actividades afectadas por el impuesto sobre la renta y complementario (i.e. actividades comerciales, industriales y financieras distintas a la inversión **de** su patrimonio). Esto les posibilita **determinar** el resultado **del** periodo sobre las actividades gravadas con el impuesto sobre la renta al que aplica el artículo 240 **del** Estatuto Tributario, incluido el párrafo 6 **de** éste en la **determinación de** la Utilidad contable o financiera (UC) antes **de** impuestos.

22. Si un contribuyente paga Impuesto Adicionado (IA) ¿este valor se incluye dentro del impuesto neto de renta que permite acceder al beneficio de auditoría?

El artículo 689-3 del Estatuto Tributario dispone:

«ARTÍCULO 689-3. BENEFICIO DE LA AUDITORÍA. Para los periodos gravables 2022 y 2023 2024, 2025, 2026, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje mínimo del treinta y cinco por ciento (35%), en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir o requerimiento especial o emplazamiento especial o liquidación provisional, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago total se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos un porcentaje mínimo del veinticinco por ciento (25%), en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir o requerimiento especial o emplazamiento especial o liquidación provisional, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago total se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional. (...).» (énfasis propio).

En ese sentido, el contribuyente deberá determinar si su impuesto neto de renta incrementó respecto de este del año gravable anterior para que el beneficio de auditoría proceda según corresponda.

Ahora bien, el Formulario 110 prescrito a través de la Resolución 000022 del 14 de febrero de 2023 en su casilla 96, permite entender que el IA hace parte del impuesto neto de renta, por lo cual, si un contribuyente calcula la TTD y determina que debe liquidar el IA para alcanzar el 15% de la TTD, este IA hará parte del impuesto neto de renta que le permite al contribuyente establecer si puede acceder al beneficio de auditoría.

23. ¿A los distribuidores minoristas de combustibles líquidos que sean personas naturales, les aplica la tasa mínima de tributación del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario?

No. El inciso 1 del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario establece que la tasa mínima de tributación aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta contemplados en los artículos 240 y 240-1 del mismo estatuto, salvo a las personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país. En consecuencia, en armonía con el punto #13 de este capítulo, a las personas naturales no les aplica la tasa mínima de tributación del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

El artículo 2.2.1.1.2.2.1.4 del Decreto 1073 del 2015 «Por la cual medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía». define a los distribuidores minoristas como: «Toda persona natural o jurídica dedicada a ejercer la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo al consumidor final, a través de una estación de servicio o como comercializador Industrial, en los términos del artículo 2.2.1.1.2.2.3.90. Esta disposición se refiere a los requisitos que deben reunir la persona natural o jurídica que se encuentre interesada en ejercer la actividad de distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo en el territorio colombiano. y siguientes del presente Decreto.» (énfasis propio).

Por lo tanto, las personas naturales que actúan como distribuidores minoristas de combustibles líquidos, no están obligados a calcular la tasa de tributación depurada (TTD) pues no les aplica el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario. Esto, sin perjuicio de que los distribuidores minoristas (naturales o jurídicos) que opten por pertenecer al Régimen Simple de Tributación (Cfr. Oficio 724 de 2020) también se encuentren excluidos de la TTD.

24. ¿La aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 en virtud del parágrafo 4 del artículo 28 del E.T. incide en el resultado del cálculo de la tasa mínima de tributación señalada en el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados de petróleo?

No necesariamente. La aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 por parte de los distribuidores minoristas de combustibles podría tener un efecto neutro en el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD).

Como se mencionó previamente, la TTD se calcula dividiendo el Impuesto Depurado (ID) entre la Utilidad Depurada (UD). Este efecto debería ser neutro porque el ajuste fiscal para calcular el impuesto depurado en el numerador se contrarresta con el efecto financiero en el denominador, al considerar ingresos, costos y gastos para determinar la Utilidad Contable (UC), de la cual se deriva la Utilidad Depurada (UD), como se explica a continuación.

En la determinación del Impuesto Depurado (ID), los distribuidores minoristas de combustibles aplican la regla especial del parágrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario, que señala:

«Parágrafo 4o. Para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, aplicará lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989. Al ingreso bruto así determinado, no se le podrán detraer costos por concepto de adquisición de combustibles líquidos y derivados del petróleo, lo cual no comprende el costo del transporte de los combustibles líquidos y derivados del petróleo, ni otros gastos deducibles, asociados a la operación.» (énfasis propio).

El artículo 10 de la Ley 26 de 1989 a su vez, establece:

«Artículo 10. *Para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.*» (énfasis propio).

Por lo tanto, para efectos fiscales, los distribuidores minoristas calculan la base gravable de su impuesto sobre la renta, partiendo de ingresos que corresponden al margen de comercialización, restando la pérdida por evaporación. En consecuencia, parten de un ingreso neto, sin la posibilidad de deducir el costo por adquisición del combustible.

Lo anterior no lleva a desconocer contablemente que, en efecto, el distribuidor minorista de combustible incurre en costos al adquirir combustibles y experimenta un ingreso por la venta de este. En este sentido, la Utilidad Contable (UC) -que como se mencionó en el punto #10 de este capítulo- refleja el resultado del periodo, será similar a la renta líquida gravable con la que se calcula el impuesto sobre la renta. A continuación, se ilustra con un ejemplo hipotético:

Depuración fiscal		Depuración financiera	
Margen de comercialización	\$110	Ingresos por venta de combustible	\$500
Pérdida por evaporación	-\$10	Costo de combustible	-\$400
Costo de transporte	-\$40	Costo de transporte	-\$40
Otros gastos de operación	-\$10	Otros gastos de operación	-\$10
Renta líquida gravable	\$50	Utilidad Contable	\$50

Se observa en este ejemplo hipotético que la renta líquida gravable utilizada para calcular el Impuesto Neto de Renta (INR), del cual se deriva el Impuesto Depurado (ID), es equivalente a la Utilidad contable o financiera antes de impuestos (UC), de la cual se deriva la Utilidad Depurada (UD). Por lo tanto, se concluye que en relación con la ecuación para obtener la Tasa de Tributación Depurada (TTD):

- En el numerador, para la determinación del Impuesto Neto de Renta (INR), los distribuidores minoristas de combustibles, aplican el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, en virtud del parágrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario.
- En el denominador, para la determinación de la Utilidad contable o financiera antes de impuestos (UC), los distribuidores minoristas de combustibles, no aplican el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, en virtud del parágrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario, sino que toman la utilidad contable (ingreso total menos costos y gastos).

En consecuencia, el parágrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario podría tener un efecto neutro para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y sus derivados. Nótese cómo el parágrafo 4 establece en una misma disposición diferencias que afectan el ingreso y el costo fiscal. Por una parte, disminuye el reconocimiento del ingreso (i.e. haciendo referencia al artículo 10 de la Ley 26 de 1989) y por otra, prohíbe de traer costos por concepto de adquisición de combustibles y derivados de petróleo. Lo anterior, tiene sentido, pues el reconocimiento del ingreso como margen de comercialización ya reconoce los costos. Cfr. Resolución 41281 de 2016 del Ministerio de Minas y Energía y C.E., Sección Cuarta. Sent. Del 4 de noviembre de 2021, exp. 24754. Teniendo en cuenta lo anterior, no se puede afirmar que el tratamiento del parágrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario sea una diferencia permanente consagrada en la ley que aumente la base gravable, pues el efecto es neutro al afectar tanto los ingresos como los costos. . Esto se debe a que el margen establecido para los distribuidores minoristas incluiría diversos costos operativos, entre los cuales se encuentran los costos de adquisición de combustibles a los distribuidores mayoristas, lo que no sucede contablemente, puesto que como ya se indicó, el distribuidor minorista incurría en costos que deben ser observables en su estado de resultado. Por ende, el margen de comercialización menos la pérdida por evaporación y demás costos procedentes «lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 corresponde realmente a la forma de calcular la renta líquida de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo, pero que, en virtud de la expedición de la Ley 1819 de 2016 y a partir de la misma, si puede ser depurada con gastos deducibles.» Cfr. C.E., Sección Cuarta. Sent. Del 1 de junio de 2023, exp. 25928., en comparación con la utilidad contable de la empresa antes de impuestos resulta en una renta líquida gravable que podría ser similar tanto en términos fiscales como financieros.

En ese sentido, sin perjuicio de las condiciones particulares, la aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 en relación con la Tasa de Tributación Depurada (TTD) del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario no afectaría significativamente a los distribuidores minoristas de combustibles líquidos.

VII. **TARIFA PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA** Mediante Sentencia C-384/23 la Corte Constitucional declaró exequibles los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, por el cargo relacionado con los principios de legalidad y de certeza tributaria que contempla el artículo 338 de la Constitución. También declaró exequibles los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, «en el entendido de que el régimen tarifario del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 continuará rigiendo para los contribuyentes que hubiesen cumplido las condiciones para acceder al mismo antes del 13 de diciembre de 2022, fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022».

1. **¿Incide en el cumplimiento del régimen de precios de transferencia el hecho de que algunos usuarios industriales de zonas francas deban aplicar parcial o totalmente la tarifa general del Impuesto?**

El artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 dispone:

«ARTÍCULO 11. Modifíquese el Artículo 240-1 **del** Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 240-1. Tarifa para usuarios **de** zona franca. Para efectos **de** la **determinación del** impuesto sobre la renta, los usuarios industriales **de** zonas francas aplicarán las siguientes reglas:

1. 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, le será aplicable una tarifa **del** veinte por ciento (20%) **del** impuesto sobre la renta.

2. 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, excluyendo las ganancias ocasionales, le será aplicable la tarifa general **del** Artículo 240 **del** Estatuto Tributario.

3. La suma **de** los numerales 1 y 2 corresponde al impuesto sobre la renta.

(...)» (énfasis propio)

No obstante, lo dispuesto en el artículo 240-1 *ibidem* -en particular, la aplicación **de** la tarifa general **del** Impuesto por parte **de** ciertos usuarios industriales **de** zona franca- **de** modo alguno puede interpretarse como una exoneración **del** cumplimiento **del** régimen **de** precios **de** transferencia, regulado en los artículos 260-1 y siguientes **del** Estatuto Tributario.

Tan es así que, **de** hecho, el artículo 260-2 *ibidem* establece que «Sin perjuicio **de** lo consagrado en otras disposiciones en este Estatuto, los contribuyentes **del** impuesto sobre la renta y complementarios ubicados domiciliados o residentes en el Territorio Aduanero Nacional, que celebren operaciones con vinculados ubicados en zona franca están obligados a **determinar**, para efectos **del** impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y **deducciones**, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio **de** Plena Competencia» (énfasis propio).

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 5º, 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

1. Con ocasión **de** la Ley 2277 **de** 2022 ¿cuál es la tarifa aplicable para las empresas editoriales?

Este **Despacho** se permite reiterar lo señalado en el Oficio 002134 - interno 414 **del** 31 **de** marzo **de** 2023:

«(...) el artículo 10 **de** la Ley 2277 **de** 2022 modificó el artículo 240 **del** Estatuto Tributario (tarifa general para personas jurídicas). En lo relacionado con la tarifa especial a que se ha hecho alusión se **destaca** lo siguiente:

Parágrafo 4º del artículo 240 <i>ibidem</i> (antes de la Ley 2277 de 2022)	Parágrafo 7º del artículo 240 <i>ibidem</i> (después de la Ley 2277 de 2022)
PARÁGRAFO 4o. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las empresas editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas, cuya actividad económica y objeto social sea <u>exclusivamente la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, en los términos de la Ley 98 de 1993, será del 9%.</u>	PARÁGRAFO 7o. La tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a las empresas editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas, cuya actividad económica y objeto social sea <u>exclusivamente la edición de libros en los términos de la Ley 98 de 1993 será del quince por ciento (15%).</u>

Como se observa, los cambios que introdujo la Ley 2277 **de** 2022 en relación con la tarifa aplicable a las empresas editoriales fueron los siguientes:

i) Se reubicó el tratamiento excepcional: **del** párrafo 4° **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario al párrafo 7° **del** mismo.

ii) Se limitó la actividad económica y objeto social de las citadas empresas: antes comprendían la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, en los términos de la Ley 98 de 1993; ahora, únicamente se hace referencia a la edición de libros en los términos de la mencionada Ley 98.

iii) Se aumentó la tarifa especial **del** impuesto sobre la renta del 9% al 15%.

En relación con la edición **de** libros en los términos **de** la Ley 98 **de** 1993, **debe** entenderse por tales "los editados, producidos e impresos en la República **de** Colombia, **de** autor nacional o extranjero, en base papel o publicados en medios electro-magnéticos" (cfr. artículo 2 **de** la Ley 98 **de** 1993), exceptuándose los horóscopos, modas, publicaciones pornográficas y juegos **de** azar.

Aunado a ello, en la medida que se hace referencia a la edición **de** libros como actividad económica exclusiva, es necesario tener en cuenta el Código CIIU 5811 (edición **de** libros) previsto en la Resolución 114 **de** 2020 **de** esta Entidad (por la cual se adopta la Clasificación **de** Actividades Económicas CIIU Rev. 4 A.C. (2020) y sus notas explicativas, **del** DANE).

Así las cosas, se concluye que:

i) No quedaron cobijadas con el beneficio tributario sub examine las empresas editoriales que llevan a cabo la edición **de** revistas, folletos o coleccionables seriados **de** carácter científico o cultural.

ii) Las únicas empresas que gozan de la tarifa diferencial del 15% en comento son las que tengan como actividad económica y objeto social exclusivos la edición de libros.

(...)

iii) Finalmente, es oportuno recordar que los beneficios tributarios son taxativos y de interpretación restrictiva; de manera que su procedencia debe ceñirse a los supuestos de hecho estrictamente establecidos por el legislador, sin que sea posible trasladarlos a situaciones fácticas distintas a las estipuladas en la norma.» (énfasis propio)

Así, para complementar lo antes transcrito, es **de** precisar que las empresas editoriales que llevan a cabo la edición **de** revistas, folletos o coleccionables seriados **de** carácter científico o cultural se encuentran sometidas a la tarifa general **del** Impuesto, esto es, **del** 35%, acorde con el artículo 240 **del** Estatuto Tributario.

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 párrafo 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 párrafo 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. RETENCIÓN EN LA FUENTE

1. ¿Desde qué fecha son aplicables las tarifas **de autorretención y retención **de** que trata el Decreto 261 de 2023?**

El artículo 1 **del** Decreto 261 **de** 2023 sustituyó el artículo 1.2.4.10.12. **del** Decreto 1625 **de** 2016 estableciendo unas tarifas **de** autorretención y retención en la fuente a título **del** impuesto sobre la renta y complementarios aplicables «sobre el valor bruto **del** pago o abono en cuenta por concepto **de** divisas provenientes **del** exterior por exportación **de** hidrocarburos, carbón y **demás** productos mineros» (énfasis propio), precisando que lo antes señalado «no aplica a los ingresos originados en exportaciones **de** oro que efectúen las sociedades **de** comercialización internacional, siempre y cuando los ingresos correspondan a oro exportado respecto **del** cual la sociedad **de** comercialización internacional haya efectuado retención en la fuente a título **de** impuesto sobre la renta y complementarios a sus proveedores» (énfasis propio).

Por su parte, el artículo 2 **del** mismo Decreto 261 sustituyó el artículo 1.2.6.8. **del** también Decreto 1625 modificando las tarifas **de** autorretención a título **del** impuesto sobre la renta y complementarios **de** que trata el artículo 1.2.6.6. *ibidem*.

Estos cambios se **debieron** a las modificaciones efectuadas por la Ley 2277 **de** 2022, como el propio Decreto 261 lo reconoce en su parte motiva:

*«Que la Ley 2277 establece diversas disposiciones en materia **de** tarifas, beneficios y estimulas tributarios (...) y que por tanto resulta beneficioso modificar las tarifas **de** autorretenciones con el objetivo **de** disminuir el impacto en caja que experimentarían las empresas **de** todas las actividades económicas (...)» (énfasis propio)*

Ahora bien, el artículo 3 **del** Decreto 261 **de** 2023 indica que éste «aplicará a partir **del** primer día calendario **del** mes siguiente a su publicación».

Por ende, las tarifas **de** autorretención y retención **de** que trata este acto administrativo son aplicables **desde** el 1° **de** marzo **de** 2023, teniendo en cuenta que el Decreto 261 fue publicado en el Diario Oficial No. 52.318 **del** 24 **de** febrero **del** mismo año.

2. ¿Son concurrentes la autorretención especial establecida en el párrafo 2 del artículo 365 del Estatuto Tributario y la autorretención en la fuente por ingresos provenientes de la exportación de hidrocarburos, carbón y demás productos mineros establecida en el inciso 2 del párrafo 1 del artículo 366-1 del Estatuto Tributario?

Sí, son concurrentes la autorretención especial **del** párrafo 2 **del** artículo 365 y la **del** inciso 2 **del** párrafo 1 **del** artículo 366-1 **del** Estatuto Tributario. Ambas autorretenciones, reguladas en artículos distintos **del** Estatuto Tributario y con su correspondiente desarrollo reglamentario, prevén expresamente la concurrencia **de** éstas, en los incisos 3 y 4 **del** artículo 1.2.6.6. y en el párrafo 2 **del** artículo 1.2.4.10.12 **del** Decreto 1625 **de** 2016 respectivamente:

*«(...) Lo anterior sin perjuicio **de** que a los contribuyentes y responsables obligados al sistema **de** autorretención en la fuente a título **del** impuesto sobre la renta y complementario **de** que trata este artículo, se les practique la retención en la fuente cuando hubiere lugar a ello, **de** conformidad con las disposiciones vigentes **del** Impuesto sobre la renta y complementario.*

*Los contribuyentes que **de** conformidad con lo establecido en el párrafo 1 **del** artículo 368 **del** Estatuto Tributario, tengan la calidad **de** autorretenedores, **deberán practicar adicionalmente la autorretención prevista en este artículo, si***

*cumplen las condiciones **de** los numerales 1 y 2 (...)» (énfasis propio).*

*«Parágrafo 2. Lo previsto en este artículo se aplica sin perjuicio **de** las **demás** disposiciones sobre la materia.» (énfasis propio).*

Sobre este mismo asunto, la interpretación oficial **de** este Despacho Oficio 908077 - interno 1343 **del** 8 **de** noviembre **de** 2022 ha conceptualizado que:

*«La autorretención **de** que trata el artículo 1.2.6.6. **del** Decreto 1625 **de** 2016 es exigible, entre otros sujetos, a las sociedades nacionales contribuyentes **del** impuesto sobre la renta y complementarios que estén exoneradas **del** pago **de** las cotizaciones al Sistema General **de** Seguridad Social en Salud y **del** pago **de** los aportes parafiscales a favor **del** SENA, **del** ICBF y las cotizaciones al Régimen Contributivo **de** Salud, en los términos **del** artículo 114-1 **del** Estatuto Tributario.*

*Adicionalmente, el sustento **de** esta autorretención yace en la facultad **del** Gobierno nacional consagrada en el parágrafo 2 **del** artículo 365 *ibidem*.*

*·Por su parte, **de** conformidad con el artículo 366-1 *ibidem*, el Gobierno nacional puede establecer porcentajes **de** retención en la fuente sobre ingresos constitutivos **de** renta o ganancia ocasional provenientes **del** exterior en moneda extranjera, **de** la cual, no obstante, están exonerados -entre otros- los ingresos por concepto **de** exportaciones **de** bienes siempre y cuando las divisas que se generen sean canalizadas a través **del** mercado cambiario.*

*Así pues, es evidente que la autorretención **de** que trata el parágrafo 2° **del** artículo 365 **del** Estatuto Tributario obedece a unas facultades y supuestos completamente diferentes **de** las relacionadas con la retención en la fuente prevista en el artículo 366-1 *ibidem*.*

*Por ende, las sociedades nacionales que obtengan ingresos constitutivos **de** renta o ganancia ocasional, provenientes **del** exterior en moneda extranjera por concepto **de** exportaciones **de** bienes, están obligadas a practicar sobre los mismos la autorretención regulada en los artículos 1.2.6.6. y siguientes **del** Decreto 1625 **de** 2016.» (énfasis en el texto original).*

Por lo tanto, ambas autorretenciones concurren, como lo ha reconocido la doctrina oficial Al respecto, ver conceptos 0001832 **de** 2018; 000629 **de** 2018; 900887 **de** 2017; 006274 **de** 2017; 005623 **de** 2023; 908077 **de** 2022; y oficio 904130 **de** 2022. en repetidas ocasiones, en la medida en que: (i) tienen origen distinto; (ii) tienen propósito distinto; y (iii) tienen reglamentación distinta, que permite expresamente su concurrencia.

3. ¿Aplica el artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016 a una sociedad que exporta carbón y cuál es la base?

El artículo 1.2.4.10.12. **del** Decreto 1625 **de** 2016, desarrolla el inciso 2 **del** parágrafo 1 **del** artículo 366-1 **del** Estatuto Tributario. Por lo tanto, aplica a los ingresos «por concepto **de** exportación **de** hidrocarburos y **demás** productos mineros, para lo cual el exportador actuará como autorretenedor.»

Particularmente, el numeral segundo **del** artículo 1.2.4.10.12. **del** Decreto 1625 **de** 2016, consagra el tratamiento previsto para las exportaciones **de** carbón así:

*«2. Exportaciones **de** carbón. Extracción **de** hulla (carbón **de** piedra) CIIU- 0510 Y extracción **de** carbón lignito CIIU- 0520: 5,4%»*

La base para aplicar el artículo 1.2.4.10.12. **Decreto** 1625 **de** 2016, es el valor bruto **del** pago o abono en cuenta por concepto **de** divisas provenientes **del** exterior. Este tratamiento se encuentra en el primer inciso, **del** artículo citado que reza:

*«Las tarifas **de** autorretención y retención en la fuente a título **de** impuesto **de** renta y complementarios sobre el valor bruto **del** pago o abono en cuenta por concepto **de** divisas provenientes **del** exterior por exportación **de** hidrocarburos, carbón y **demás** productos mineros serán: (...)»*

Por lo tanto, el artículo 1.2.4.10.12. **del** Decreto 1625 **de** 2016 sí aplica a una sociedad que exporta carbón. Lo anterior, sin perjuicio **de** las **demás** disposiciones que apliquen sobre la materia Cfr. parágrafo 2 **del** artículo 1.2.4.10.12 **del** Decreto 1625 **de** 2016 (e.g. autorretención especial **del** artículo 1.2.6.6. y s.s. **del** Decreto 1625 **de** 2016).

4. ¿Una sociedad de comercialización internacional que exporta coque, debe practicar la autorretención del artículo 1.2.4.10.12 del Decreto 1625 de 2016?

El proceso **de** coquización se encuentra **descrito** en la división 1910 **de** la Clasificación **de** Actividades Económicas CIIU Rev. 4 A.C. 2020 Adoptada por la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, mediante resolución 1232 **de** 2022. así:

*«El proceso **de** coquización consiste en la separación **de** los compuestos volátiles **del** carbón mineral, mediante calentamiento a alta temperatura (1000 a 1200 °C) en ausencia **de** oxígeno. La mezcla **de** productos volátiles*

separados constituye el gas **de** coquería, mientras el material sólido **de** aspecto poroso constituye el coque; asimismo en este proceso se obtienen por lixiviación compuestos como el alquitrán **de** hulla. Esta clase incluye:

- La producción **de** coque y semicoque a partir **de** la hulla y el lignito, ya sea en grandes baterías **de** coquización o pequeños hornos **de** colmena.
- La producción **de** gas **de** coquería, aunque generalmente el funcionamiento **de** hornos **de** coque sea utilizado parcial o totalmente para el abastecimiento **de** los mismos hornos.
- La producción **de** alquitrán **de** hulla y **de** lignito crudo.
- La producción **de** brea y coque **de** brea.»

Por su parte, el numeral 2 **del** artículo 1.2.4.10.12. establece un tratamiento particular para ciertas exportaciones **de** carbón y para los **demás** productos mineros, así:

«2. Exportaciones **de** carbón. Extracción **de** hulla (carbón **de** piedra) CIIU- 0510 y extracción **de** carbón lignito CIIU-0520: 5,4%.

Cuando las exportaciones las realicen las sociedades **de** comercialización internacional la base para practicar la autorretención se **determinará** por la diferencia entre el valor bruto **del** pago o abono en cuenta en divisas provenientes **del** exterior por la exportación y el valor **de** la venta facturada por el productor **de** carbón a la sociedad **de** comercialización internacional.

Tratándose **de** carbón, cuando los productores vendan a sociedades **de** comercialización internacional, estas practicarán la retención en la fuente a título **de** impuesto sobre la renta y complementarios **del** 5,4% al productor en el momento **del** pago o abono en cuenta.

Lo establecido en el artículo 1.2.4.6.2. **de** este Decreto no aplicará en estos casos.

3. Exportaciones **de** demás productos mineros, incluyendo el oro: 1 %.» (énfasis propio).

Como se **desprende de** la norma transcrita, el tratamiento **del** numeral 2 sólo aplica para carbón **de** piedra y carbón lignito -con su correspondiente tratamiento para las sociedades **de** comercialización internacional **de** las actividades CIIU 0510 y CIIU 0520- respectivamente. Sin perjuicio **de** lo anterior, el numeral 3 aplicaría a la exportación **de** demás productos mineros, sin que este numeral consagre un tratamiento especial aplicable a las sociedades **de** comercialización internacional.

Así las cosas, el numeral 3 **del** artículo 1.2.4.10.12. aplicaría a las sociedades **de** comercialización internacional que exporta coque. Esto, en el entendido en que el coque sea un producto mineral..

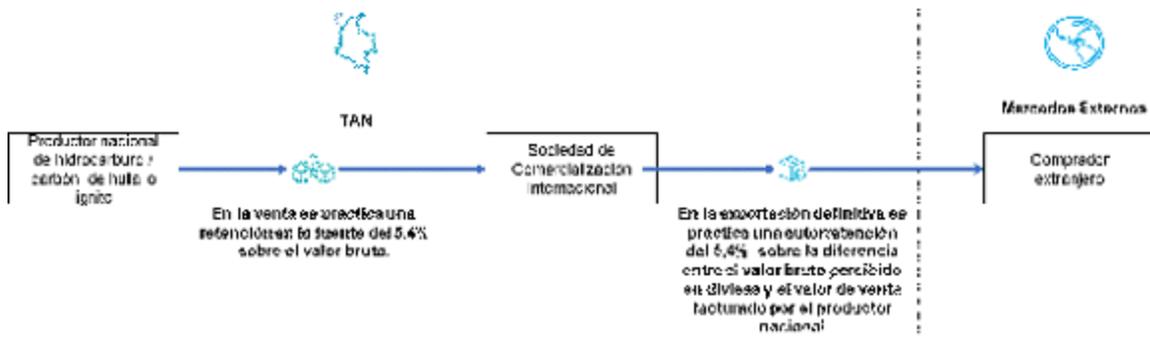
5. ¿Una sociedad **de comercialización internacional debe practicar la autorretención **del** artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016 al comprar carbón en territorio nacional?**

El artículo 1.2.4.10.12. **del** Decreto 1625 **de** 2016 contiene tres supuestos en los que tiene lugar la retención en la fuente según las tarifas allí establecidas: (i) exportación **de** hidrocarburos; (ii) exportación **de** carbón; y (iii) exportación **de** los **demás** productos mineros y que incluye el oro. La regla general es que esta retención aplica para las divisas procedentes **del** exterior. A su vez, consagra una regla especial para la retención que practica la sociedad **de** comercialización internacional, en los primeros dos escenarios, así:

*«Cuando las exportaciones las realicen las sociedades **de** comercialización internacional la base para practicar la autorretención se **determinará** por la diferencia entre el valor bruto **del** pago o abono en cuenta en divisas provenientes **del** exterior por la exportación y el valor **de** la venta facturada por el productor **de** hidrocarburos a la sociedad **de** comercialización internacional.*

*Tratándose **de** hidrocarburos [o carbón], cuando los productores vendan a sociedades **de** comercialización internacional, estas practicarán la retención en la fuente a título **de** impuesto sobre la renta y complementarios **del** 5,4% al productor en el momento **del** pago o abono en cuenta.»*

A continuación, se ilustra la regla aplicable a las sociedades **de** comercialización:



En los anteriores términos, una sociedad **de** comercialización internacional **debe** practicar la autorretención **del** artículo 1.2.4.10.12. **del Decreto 1625 de 2016** al comprar carbón en territorio nacional.

6. ¿Cuándo una sociedad que no es de comercialización internacional que compra carbón a un productor nacional aplica el artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016?

Tal como se analizó en el punto #4 **de** este título, la retención **del** artículo 1.2.4.10.12. **del Decreto 1625 de 2016** establece tres supuestos especiales para aplicar la respectiva autorretención y dos casos especiales para sociedades **de** comercialización internacional. Por lo tanto, si una sociedad nacional no está **dentro** los supuestos establecidos en el artículo 1.2.4.10.12, se **deberá** practicar la regla general en materia **de** retención en la fuente **de** acuerdo con el artículo 1.2.4.9.1. **del Decreto 1625 de 2016**.

7. Una sociedad de comercialización internacional que compra carbón al productor para realizar el proceso industrial de coquizar y posteriormente vender coque ¿debe practicar retención en la fuente del 5,4% de acuerdo al artículo 1.2.4.10.12 del Decreto 1625 de 2016?

Reiterando lo señalado en la doctrina vigente Oficio 904130 **del 24 de mayo de 2022**, por regla general, las compras efectuadas por las sociedades **de** comercialización internacional no están sujetas a retención en la fuente, según lo dispone el inciso primero **del** artículo 1.2.4.6.2. **del Decreto 1625 de 2016**. Sin embargo, el artículo 1.2.4.10.12. en el numeral 2, establece una excepción a la regla general cuando se trata **de** carbón adquirido por una sociedad **de** comercialización internacional:

«(...)

*Tratándose **de** carbón, cuando los productores vendan a sociedades **de** comercialización internacional, estas practicarán la retención en la fuente a título **de** impuesto sobre la renta y complementarios **del 5,4% al productor en el momento **del** pago o abono en cuenta**» (énfasis propio).»*

Por lo tanto, cuando una sociedad **de** comercialización internacional compra carbón al productor nacional, **debe** practicar la retención en la fuente señalada en el artículo 1.2.4.10.12. **del Decreto 1625 de 2016**.

8. Si una sociedad de comercialización internacional hace una compra a un productor nacional local, sin acogerse a los beneficios tributarios establecidos en el artículo 68 del Decreto 1165 de 2019, ni emite Certificado al Proveedor, y el proveedor le emite la correspondiente factura sin ningún tratamiento tributario especial ¿debe la sociedad practicar retención en la fuente a dicho productor a la tarifa del 5,4% establecida en el inciso 2° del numeral 2 del artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016?

El tratamiento sobre retención y autorretención en la fuente previsto en el artículo 1.2.4.10.12 **del Decreto 1625 de 2016** para las sociedades **de** comercialización internacional, no está condicionado al cumplimiento **de** los requisitos **del** artículo 68 **del Decreto 1165 de 2019**, ni a la emisión **de** Certificado al Proveedor. Por lo tanto, si una sociedad **de** comercialización internacional cumple con los supuestos **de** hecho **de** los numerales 1 o 2 **del** artículo 1.2.4.10.12 **del Decreto 1625 de 2016** para las sociedades **de** comercialización internacional, no está condicionado al cumplimiento **de** los requisitos **del** artículo 68 **del Decreto 1165 de 2019**, ni a la emisión **de** Certificado al Proveedor, **deberá** practicar la retención o autorretención en la fuente prevista en la norma especial.

X. 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*».

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 parágrafos 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 parágrafo 2 y parágrafo 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 parágrafo 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 parágrafo 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 interprete 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.

CONCEPTO GENERAL SOBRE EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN – SIMPLE Mediante Sentencia C-540/23 la Corte Constitucional **declaró** inexecutable el inciso 2° **del** numeral 2° **del** artículo 905 **del** Estatuto Tributario (adicionado por el inciso 2° **del** artículo 42 **de** la Ley 2277 **de** 2022) y los numerales 4° y 5° **del** artículo 908 **del** Estatuto Tributario y los numerales 4° y 5° **del** parágrafo 4° **del** artículo 908 *ibidem*, **de** conformidad con la modificación efectuada por el artículo 44 **de** la Ley 2277 **de** 2022. Como consecuencia **de** lo anterior, se revivió el numeral 3° **del** artículo 42 **de** la Ley 2155 **de** 2021 que en su momento modificó el artículo 908 **del** Estatuto Tributario.

Pronunciamientos compilados:
Concepto 000977 - interno 131 **de** enero 30 **de** 2023

Oficio 002263 - interno 223 **de** febrero 27 **de** 2023
 Oficio 003054 - interno 325 **de** marzo 14 **de** 2023
 Concepto 000978 - interno 24 **de** enero 17 **de** 2024
 Concepto 004637 - interno 154 **de** marzo 5 **de** 2024
 Concepto 010393 - interno 383 **de** mayo 24 **de** 2024

1. SUJETOS PASIVOS

El artículo 42 **de** la Ley 2277 **de** 2022 dispone:

«ARTÍCULO 42. Adiciónese un inciso al numeral 2 y modifíquese el numeral 6 **del** Artículo 905 **del** Estatuto Tributario, así:

*Las personas que presten servicios profesionales **de** consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios **de** profesiones liberales, sólo podrán ser sujetos pasivos **del** impuesto unificado bajo el régimen simple **de** tributación - SIMPLE si por estos conceptos hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios inferiores a doce mil (12.000) UVT en el año gravable anterior.*

*6. La persona natural o jurídica **debe** contar con la inscripción respectiva en el Registro Único Tributario (RUT) y con todos los mecanismos electrónicos **de** cumplimiento, firma electrónica y factura electrónica o documentos equivalentes electrónicos.»*

1.1. ¿Lo dispuesto en el inciso 2° **del** numeral 2 **del** artículo 905 **del** Estatuto Tributario aplica tanto a personas naturales como jurídicas?

El artículo 905 **del** Estatuto Tributario, al que hace parte el inciso en comento, señala que «Podrán ser sujetos pasivos **del** impuesto unificado bajo el régimen simple **de** tributación - SIMPLE las personas naturales o jurídicas» (énfasis propio) que reúnan la totalidad **de** las condiciones contempladas en esta disposición.

Por ende, lo previsto en el inciso 2° -adicionado por el artículo 42 **de** la Ley 2277 **de** 2022- es aplicable tanto a personas naturales como jurídicas.

1.2. ¿Lo dispuesto en el inciso 2° **del** numeral 2 **del** artículo 905 **del** Estatuto Tributario aplica para el año gravable 2022 o 2023?

El artículo 338 **de** la Constitución Política instaura en su inciso final:

«Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado **de** hechos ocurridos durante un período **determinado**, no pueden aplicarse sino a partir **del** período que comience **después de** iniciar la vigencia **de** la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.» (énfasis propio)

A la par, el artículo 363 *ibidem* indica, también en su inciso final:

«Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.» (énfasis propio)

Por ende, aunque la Ley 2277 se promulgó el 13 **de** diciembre **de** 2022, la modificación efectuada al artículo 905 **del** Estatuto Tributario sólo es aplicable a partir **del** 1° **de** enero **de** 2023. Esto, por cuanto el impuesto unificado bajo el SIMPLE corresponde a un impuesto **de** período como se **desprende del** inciso 2° **del** artículo 903 **del** Estatuto Tributario y lo precisa el artículo 1.5.8.1.8. **del** Decreto 1625 **de** 2016, el cual reza en su inciso 1°:

«El período gravable para todos los contribuyentes que cumplan las condiciones y requisitos para pertenecer al SIMPLE y se inscriban o mantengan la responsabilidad **del** SIMPLE, es el mismo año calendario que comienza el primero (1) **de** enero y termina el treinta y uno (31) **de** diciembre.» (énfasis propio)

Lo antepuesto implica que, en los términos **del** inciso 2° **del** numeral 2 **del** artículo 905 **del** Estatuto Tributario, se **deba** examinar el monto **de** ingresos brutos -ordinarios o extraordinarios- obtenidos en el año 2022 por la prestación **de** servicios profesionales **de** consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios **de** profesiones liberales para efectos **de** optar por el impuesto unificado bajo el SIMPLE en el año gravable 2023.

1.3. ¿Qué UVT se **debe** utilizar para calcular el límite **de** 12.000 UVT, **de** que trata el inciso 2° **del** numeral 2 **del** artículo 905 **del** Estatuto Tributario?

Como se indicó en el punto anterior, para efectos **de** la sujeción pasiva **del** impuesto unificado bajo el SIMPLE para el presente año gravable (2023) el referido límite **de** 12.000 UVT se **debe** examinar en relación con los ingresos brutos -ordinarios o extraordinarios- obtenidos en el año anterior (2022) por la prestación **de** determinados servicios.

Ello implica que, para efectos **de** calcular este límite, se **deba** emplear la UVT **del** año anterior: en el caso **del** año 2022, ésta era

equivalente a \$38.004, con lo cual las 12.000 UVT corresponden a \$456.048.000.

Al respecto, es menester recordar que:

- Mediante la Resolución 140 **del 25 de noviembre de 2021** se fijó en \$38.004 el valor **de** la UVT aplicable para el año 2022.
- Mediante la Resolución 1264 **del 18 de noviembre de 2022** se fijó en \$42.412 el valor **de** la UVT aplicable para el año 2023.

1.4. ¿Qué ingresos brutos se deben considerar para efectos del límite de 12.000 UVT, de que trata el inciso 2° del numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario?

El inciso 2° en comento expresamente señala que los ingresos brutos -objeto **de** consulta- corresponden a aquellos obtenidos por concepto **de** «servicios profesionales **de** consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios **de** profesiones liberales».

1.5. Si un contribuyente del impuesto unificado bajo el SIMPLE obtuvo ingresos brutos superiores a 12.000 UVT en el año 2023 por concepto de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales ¿puede terminar este año gravable perteneciendo al SIMPLE?

Al respecto, es menester retomar lo manifestado en el Oficio 902959 - interno 430 **del 7 de abril de 2022**: «el análisis del requisito relacionado con el límite de los ingresos no solo se predica al momento de la inscripción, sino también para pertenecer/continuar en el RST en la medida que se constituye una condición no subsanable. En consecuencia, cuando se incumple tal condición se deberán adelantar las actuaciones indicadas en el artículo 1.5.8.4.4. del Decreto 1625 de 2016» (énfasis propio).

Por ende, el contribuyente **del** impuesto unificado bajo el SIMPLE que obtuvo ingresos brutos superiores a 12.000 UVT en el año 2023 por concepto **de** servicios profesionales **de** consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios **de** profesiones liberales (es **decir**, superiores a \$508.944.000) **debe** «solicitar la actualización en el Registro Único Tributario (RUT) **de** la responsabilidad en el impuesto sobre la renta y complementarios y la exclusión **del SIMPLE**» (énfasis propio) (cfr. artículo 1.5.8.4.4. *ibidem*).

1.6. Una persona dedicada al ejercicio de la educación y/o actividades de atención de la salud humana y de asistencia social ¿para pertenecer/permanecer en el SIMPLE debe considerar el límite de 100.000 UVT o el límite de 12.000 UVT de que trata el numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario?

Al respecto, es necesario realizar una interpretación armónica **del** numeral 2 **del** artículo 905 **del** Estatuto Tributario con lo señalado en los numerales 4 y 5 **del** artículo 908 *ibidem*; esto es, que el límite **de** ingresos brutos obtenidos en el año gravable anterior guarde una relación con las tarifas aplicables a los ingresos brutos anuales obtenidos, según el respectivo grupo **de** actividades empresariales.

Así, mientras el Grupo 4 (educación y actividades **de** atención **de** la salud humana y **de** asistencia social) contempla un límite **de** ingresos brutos anuales **de** 100.000 UVT, el Grupo 5 (servicios profesionales **de** consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios **de** profesiones liberales) contempla un límite **de** ingresos brutos anuales **de** sólo 12.000 UVT.

Aunado a ello, al contrastar el contenido **del** inciso 2° **del** numeral 2 **del** citado artículo 905 y el numeral 5 **del** artículo 908 en comento, se evidencia una simetría en lo atinente a la **descripción de** las actividades que hacen parte **del** mencionado Grupo 5 y los ingresos brutos obtenidos:

Inciso 2° del numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario	Numeral 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario		
«Las personas que presten <u>servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales</u> , sólo podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE si por estos conceptos hubieren obtenido <u>ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios inferiores a doce mil (12.000) UVT en el año gravable anterior.</u> » (énfasis propio)	«5. <u>Servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:</u>		
	Ingresos brutos anuales	Tarifa SIMPLE consolidada	
	Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
	0	6.000	7,3%
	6.000	12.000	8,3%
	(…)		

Por tal razón, para efectos **de** pertenecer/permanecer en el SIMPLE, una persona **dedicada** al ejercicio **de** la educación y/o actividades **de** atención **de** la salud humana y **de** asistencia social **deberá** tener en cuenta el límite **de** 100.000 UVT por concepto **de** ingresos

brutos obtenidos en el año gravable anterior. **De** lo contrario, se estaría restando efecto práctico a las tarifas **del** 5,4% y 5,9% previstas en el Grupo 4 para ingresos brutos anuales iguales o superiores a 15.000 UVT.

1.7. Si una persona natural recibe una pensión (por vejez, invalidez o sobrevivencia) y, a la par, desarrolla una actividad empresarial ¿debe considerar lo recibido a título de pensión dentro del límite de ingresos brutos anuales obtenidos en el año gravable anterior y en el año gravable en curso?

Se reitera lo expresado en los Oficios 021324 **del** 28 **de** agosto **de** 2019 y 903739 - interno 608 **del** 13 **de** mayo **de** 2022:

«(...) la condición **de** pensionado per se no constituye un obstáculo para pertenecer al Régimen **de** Tributación Simple; tendrá que cumplir obviamente, las condiciones señaladas en el artículo 905 **del** estatuto tributario para ser sujeto pasivo **de** este impuesto y no estar impedido por cualquiera **de** las circunstancias que el artículo 906 *ibídem* señala» (énfasis propio)

«(...) la condición **de** pensionado no constituye una situación legal que impida optar por el RST. Esta conclusión se reafirma cuando se analiza el contenido **del** artículo 906 **del** Estatuto Tributario donde tampoco se encuentran los pensionados como sujetos que no pueden optar por este régimen. Por otro lado, la sola condición **de** pensionado tampoco significa que se desarrolle 'empresa' para efectos **del** RST. Esto en atención a que dicha actividad no se realiza en ejercicio **de** la libertad **de** empresa e iniciativa privada, ni tampoco se ejerce con criterios empresariales.» (énfasis propio)

Ahora bien, el artículo 1.5.8.1.4. **del** Decreto 1625 **de** 2016 señala que «Para efectos **de** determinar los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios que conforman la base gravable **del** SIMPLE, se tendrá en cuenta lo dispuesto en los artículos 27 y 28 **del** Estatuto Tributario, en lo que sea compatible con la naturaleza **del** SIMPLE» (énfasis propio).

Por lo tanto, en la medida que las mesadas pensionales correspondan a ingresos realizados fiscalmente, habrán **de** considerarse **dentro del** límite **de** ingresos brutos anuales obtenidos en el año gravable anterior y en el año gravable en curso.

1.8. ¿Cuál es el tratamiento de los ingresos que tienen la naturaleza de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional? ¿También se deberían considerar dentro del límite de ingresos brutos anuales obtenidos en el año gravable anterior y en el año gravable en curso?

En lo referente a los ingresos no constitutivos **de** renta ni ganancia ocasional, el inciso 2° **del** citado artículo 1.5.8.1.4. precisa que éstos no habrán **de** considerarse «para verificar el cumplimiento **del** límite **de** ingresos **de** que trata el numeral 2 **del** artículo 905 **del** Estatuto Tributario para inscribirse y/o pertenecer al SIMPLE durante el año gravable».

1.9. ¿Puede pertenecer/permanecer al SIMPLE una persona natural que, además de desarrollar una actividad empresarial, está vinculado con una institución de educación a través de una relación laboral docente?

Se reitera lo expresado en el Oficio 902993 - interno 464 **del** 11 **de** abril **de** 2022:

«(...) se plantea una situación que vienen afrontando las Universidades "en relación con la contratación **de** profesores **de** hora cátedra, por cuanto (...) sólo pueden ser vinculados para el ejercicio **de** la labor docente a través **de** contrato **de** trabajo (...), circunstancia que entra en clara contradicción con los lineamientos actuales **del** RÉGIMEN SIMPLE **de** tributación" (...)

Con base en lo anterior, se solicita la modificación **del** Régimen Simple **de** Tributación - SIMPLE (...)

(...) se **destaca** que no compete a esta Subdirección pronunciarse sobre lo solicitado, pues tal y como se **desprende del** artículo 56 inicialmente citado, la labor **de** este **Despacho** es primordialmente interpretativa (...)

Adicionalmente, ya que, acorde con el numeral 3 **del** artículo 906 **del** Estatuto Tributario, "Las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio **de** sus actividades configuren los elementos propios **de** un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria **de** acuerdo con las normas vigentes" no pueden optar por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple **de** Tributación - SIMPLE, se considera que la modificación solicitada **debe ser de** rango legal (...)" (énfasis propio)

Por ende, no puede pertenecer/permanecer en el SIMPLE una persona natural que, además **de** desarrollar una actividad empresarial, está vinculado con una institución **de** educación a través **de** una relación laboral docente.

Es importante advertir que la actividad **de** educación, incluida en el numeral 4 **del** artículo 908 **del** Estatuto Tributario, **debe** interpretarse en armonía con lo dispuesto en el numeral 1 **del** artículo 905 *ibídem*, disposición ésta que establece las condiciones que **deben** cumplir las personas naturales o jurídicas para ser sujetos pasivos **del** impuesto unificado bajo el SIMPLE.

Dicho numeral 1 explícitamente prevé la necesidad, en el caso **de** las personas naturales, **de** desarrollar una empresa; lo cual es **desarrollado** por el artículo 1.5.8.1.6. **del** Decreto 1625 **de** 2016 así:

«Artículo 1.5.8.1.6. Persona natural que **desarrolla** empresa para efectos **del SIMPLE**. Para efectos **del SIMPLE** e independientemente **de** la calidad **de** comerciante, se considera que una persona natural **desarrolla** empresa cuando:

1. **Desarrolla una actividad económica en ejercicio de la libertad de empresa e iniciativa privada, y**
2. **Ejerce su actividad económica con criterios empresariales, es decir, en su actividad no se configuran los elementos propios de una relación laboral o legal y reglamentaria de acuerdo con la normatividad vigente.**

Son elementos indicativos de que el contribuyente desarrolla su actividad económica con criterios empresariales, cuando dispone a cualquier título de personal, bienes inmuebles, muebles, materiales o insumos, de maquinaria o equipo, necesarios para el desarrollo de la actividad generadora de ingresos, siempre y cuando estos bienes no sean puestos a disposición por el contratante del contribuyente.» (énfasis propio)

Aunado a lo antes señalado, es importante poner de presente que NO es consecuencia de la Ley 2277 de 2022 el hecho de que no pueda pertenecer/permanecer en el SIMPLE una persona natural que, además de desarrollar una actividad empresarial, está vinculada con una institución de educación a través de una relación laboral docente.

En efecto, el artículo 906 del Estatuto Tributario, que impide optar por el impuesto unificado bajo el SIMPLE a «Las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes» (énfasis propio), fue inicialmente adicionado por el artículo 66 de la Ley 1943 de 2018 y posteriormente sustituido por el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019.

Ahora bien, es menester hacer hincapié en que el citado artículo 906 (específicamente su numeral 3) hace referencia a «los elementos propios de un contrato realidad laboral» (énfasis propio) y no solamente al «contrato realidad laboral»; elementos propios que consisten en la prestación personal de un servicio, la subordinación y la remuneración del servicio, tal y como fuera expresado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A, C.P. RAFAEL FRANCISCO SUÁREZ VARGAS, en sentencia del 12 de septiembre de 2019, Radicación No. 47001-23-33-000-2014-00092-01(0583-15):

«(...) el denominado «contrato realidad» hace referencia a la materialización del principio constitucional de la primacía de la realidad sobre las formalidades, contenido en el artículo 53 de la Constitución Política, teniendo en cuenta que es aquel modo de vinculación que aunque no esté definido como tal o se pretenda ocultar mediante otros tipos de contratación, se presentan los elementos que configuran una verdadera relación laboral; estos elementos son: i) la prestación personal del servicio, ii) la subordinación y iii) una remuneración como contraprestación de los servicios, también denominado salario.» (énfasis propio)

Dichos elementos, de hecho, son los mismos presentes en el contrato de trabajo, tal y como lo prevé el artículo 23 del Código Sustantivo del Trabajo:

«ARTICULO 23. ELEMENTOS ESENCIALES. <Artículo subrogado por el artículo 1o. de la Ley 50 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:>

1. Para que haya contrato de trabajo se requiere que concurren estos tres elementos esenciales:

a. La actividad personal del trabajador, es decir, realizada por sí mismo;

b. La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato (...); y

c. Un salario como retribución del servicio.

2. Una vez reunidos los tres elementos de que trata este artículo, se entiende que existe contrato de trabajo y no deja de serlo por razón del nombre que se le dé ni de otras condiciones o modalidades que se le agreguen.» (énfasis propio)

Por ende, siempre que estén presentes los referidos elementos en el ejercicio de la actividad económica, la persona natural no podrá optar por el impuesto unificado bajo el SIMPLE, ya sea que exista un contrato de trabajo o se configure un contrato realidad laboral.

1.10. Cuando una persona natural desarrolla una actividad empresarial y simultáneamente obtiene ingresos por salarios ¿puede pertenecer/permanecer en el SIMPLE siempre que la actividad empresarial sea la fuente principal de sus ingresos?

Es fundamental comprender que el SIMPLE no prevé la posibilidad de pertenecer/permanecer en el SIMPLE a una persona natural que obtiene ingresos tanto por el ejercicio de una actividad empresarial como por el desarrollo de un contrato de trabajo o contrato realidad laboral.

A la par, es de advertir que la Ley tampoco prevé una regla de ponderación o proporcionalidad cuando se obtienen estos tipos de ingresos que permita sopesar unos sobre otros en aras de optar por el impuesto unificado bajo el SIMPLE.

Al respecto, el artículo 905 del Estatuto Tributario señala que podrá ser sujeto pasivo del referido impuesto unificado la persona natural que desarrolle una empresa, además del cumplimiento de otros requisitos. A su vez, el artículo 906 *ibidem* precisa que, entre otros sujetos, no pueden optar por el impuesto unificado «Las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes».

Nótese que esta última disposición NO establece particularidades relacionadas con el porcentaje que puedan representar los ingresos originados de un contrato de trabajo o realidad laboral en la totalidad de los ingresos (ordinarios o extraordinarios) del período gravable, con lo cual, la circunstancia de que éstos sean inferiores (desde el 0,1% hasta el 49,9% de la mencionada totalidad) a los provenientes del desarrollo de una actividad empresarial no abre la posibilidad para la respectiva persona natural de pertenecer al SIMPLE.

Por ende, una persona natural, vinculada a través de un contrato laboral, queda sometida al régimen ordinario del impuesto sobre la renta (cfr. Oficio 018301 del 16 de julio de 2019).

1.11. Con ocasión de lo resuelto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-540 de 2023 ¿pueden ser sujetos pasivos del SIMPLE aquellas personas que presten servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos servicios de profesiones liberales, que en el año gravable 2022 obtuvieron ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, superiores a las 12.000 UVT, pero inferiores a 100.000 UVT?

Mediante comunicado de prensa 51 de diciembre 5 de 2023 Publicado el 12 de diciembre de 2023 (ver: <https://www.corteconstitucional.gov.co/comunicados/>), la Corte Constitucional informó que en sentencia C-540 de 2023 resolvió en su numeral primero:

«DECLARAR INEXEQUIBLE el inciso 2º del numeral 2º del artículo 905 del Estatuto Tributario, adicionado por el inciso 2º del artículo 42 de la Ley 2277 de 2022.» (énfasis propio).

Esta declaratoria elimina el requisito especial del inciso 2º del numeral 2º del artículo 905 del Estatuto Tributario para las personas que presten servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales. Por lo tanto, estas personas ya no están sujetas a tener ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios inferiores a 12.000 UVT, sino sujetos a la regla general de tener ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios inferiores a 100.000 UVT.

Lo anterior al considerar que los efectos de la sentencia rigen hacia futuro, a partir del día siguiente a aquel en que la Corte tomó la decisión Cfr. Concepto 529221 de octubre 27 de 2020 del Departamento Administrativo de la Función Pública.. Esto en virtud de los efectos *erga omnes* predicables de los fallos de constitucionalidad, que rigen a partir del día siguiente al de su adopción, sin esperar a su notificación y ejecutoria Cfr. Auto 155 de 2013 de la Corte Constitucional..

Esta Subdirección mediante Oficio N° 001870 del 2020 en un caso similar a lo ocurrido con lo resuelto en la sentencia C-540 de 2023 indicó lo siguiente:

«Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, este Despacho concluye que el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles salió del ordenamiento jurídico a partir de la fecha en que se profirió la sentencia por la Sala Plena de la Corte Constitucional. Así las cosas, a partir de esa fecha, no debe exigirse la cancelación del impuesto al consumo de bienes inmuebles consagrado en el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018.»

Así las cosas, no es procedente que una norma que fue declarada inexecutable en el año fiscal 2023, sea aplicable a la declaración anual consolidada del SIMPLE que se deben presentar en el año 2024. Por lo anterior, se concluye que las personas que presten servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos servicios de profesiones liberales, que en el año gravable 2022 hayan obtenido ingresos superiores a 12.000 UVT, pero inferiores a 100.000 UVT - cumpliendo con los demás requisitos para el efecto-, pueden ser sujetos pasivos del SIMPLE para el año gravable 2023.

Para el efecto, deberán presentar la declaración anual consolidada, en las fechas correspondientes, declarando la totalidad de sus ingresos e imputando en estas las retenciones en la fuente practicadas, sin necesidad de liquidar anticipos.

1.12. Con ocasión de lo resuelto por la Corte Constitucional en la sentencia C-540 de 2023 ¿una persona que dejó de ser sujeto pasivo del SIMPLE que preste servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos servicios de profesiones liberales, habiendo percibido ingresos inferiores a 12.000 UVT, puede ser sujeto pasivo de este régimen, presentando la declaración consolidada en el año 2024 para el año gravable 2023?

No. La posibilidad de ser sujeto pasivo del SIMPLE, al presentar la declaración consolidada por el año gravable 2023 aplica única y excepcionalmente, en cumplimiento de la sentencia C-540 de 2023. Por lo tanto, sólo es aplicable para las personas que pueden ser sujetos pasivos del SIMPLE con ocasión de la declaratoria de inexecutable del segundo inciso del numeral 2 del artículo 905 del Estatuto Tributario.

Es decir, sólo aplica para aquellos contribuyentes que hayan prestado servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material incluidos los servicios de profesiones liberales y hayan obtenido ingresos superiores a

12.000 UVT -pero inferiores a 100.000 UVT- para el año gravable 2022 y cumplan con la totalidad **de** los requisitos para pertenecer al SIMPLE. Esto obedece al hecho **de** que, los contribuyentes que obtuvieron ingresos brutos iguales o inferiores a 12.000UVT pudieron optar por el régimen SIMPLE en todo momento.

2. TARIFA

El artículo 42 **de** la Ley 2277 **de** 2022 dispone:

«ARTÍCULO 44. Modifíquese el inciso 1 y el párrafo 4 **del** Artículo 908 **del** Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

Artículo 908. Tarifa. La tarifa **del** impuesto unificado bajo el régimen simple **de** Tributación -SIMPLE **depende de** los ingresos brutos anuales y **de** la actividad empresarial así:

[...]

4. Educación y actividades **de** atención **de** la salud humana y **de** asistencia social:

Ingresos brutos anuales	Tarifa SIMPLE consolidada	
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	3,7%
6.000	15.000	5,0%
15.000	30.000	5,4%
30.000	100.000	5,9%

5. Servicios profesionales **de** consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios **de** profesiones liberales:

Ingresos brutos anuales	Tarifa SIMPLE consolidada	
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	7,3%
6.000	12.000	8,3%

[...]

2.1. ¿Bajo qué actividad empresarial debe liquidar el impuesto unificado bajo el SIMPLE una persona natural dedicada al ejercicio de la medicina o de la educación? ¿aplica lo señalado en el numeral 4 o lo señalado en el numeral 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario?

Aunque el ejercicio **de** la medicina y **de** la educación involucra la prestación **de** los servicios relacionados en el numeral 5 **del** artículo 908 *ibidem*, lo cierto es que, por criterio **de** especialidad, se **debe** dar aplicación al numeral 4 **de** esta misma disposición.

Lo antepuesto se ve reforzado por la forma en la que se encuentran **desarrolladas** las actividades **de** educación y atención **de** la salud humana en las Secciones P y Q -respectivamente- **de** la Resolución 114 **de** 2020 «Por la cual la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN adopta la Clasificación **de** Actividades Económicas CIIU Rev. 4 A.C. (2020) y sus notas explicativas, **del** Departamento Administrativo Nacional **de** Estadística - DANE, y se establecen otras clasificaciones propias **de** su competencia».

2.2. Con ocasión de lo resuelto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-540/23 y para los años gravables 2024 y siguientes ¿cuáles son las tarifas del impuesto unificado para los contribuyentes que desarrollan servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales?

Mediante comunicado **de** prensa 51 **de** diciembre 5 **de** 2023 Publicado el 12 **de** diciembre **de** 2023 (ver: <https://www.corteconstitucional.gov.co/comunicados/>), la Corte Constitucional en Sentencia C-540/23 resolvió, entre otras cosas:

«**DECLARAR INEXEQUIBLES** los numerales 4º y 5º **del** artículo 908 **del** Estatuto Tributario y los numerales 4º y 5º **del** párrafo 4º **del** artículo 908 **del** Estatuto Tributario, **de** conformidad con la modificación efectuada por el artículo 44 **de** la Ley 2277 **de** 2022. Como consecuencia **de** lo anterior, **se revive el numeral 3º del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 que en su momento modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario**» (énfasis propio).

Así las cosas, para los contribuyentes, objeto **de** consulta, las tarifas **del** impuesto unificado son las siguientes para los años gravables 2024 y siguientes:

Ingresos brutos anuales	Tarifa SIMPLE consolidada	
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	

0	6.000	5,9%
6.000	15.000	7,3%
15.000	30.000	12%
30.000	100.000	14,5%

2.3. Con ocasión de lo resuelto por la Corte Constitucional en la sentencia C-540 de 2023 ¿cuáles son las tarifas del impuesto unificado para los contribuyentes que desarrollan actividades de educación, de atención de la salud humana y de asistencia social, o servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales para el año gravable 2023?

Mediante comunicado de prensa 51 de diciembre 5 de 2023, la Corte Constitucional informó que en sentencia C-540 de 2023 resolvió en su numeral segundo:

«DECLARAR INEXEQUIBLES los numerales 4º y 5º del artículo 908 del Estatuto Tributario y los numerales 4º y 5º del párrafo 4º del artículo 908 del Estatuto Tributario, de conformidad con la modificación efectuada por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022. Como consecuencia de lo anterior, se revive el numeral 3º del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 que en su momento modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario.» (Énfasis propio).

Los numerales declarados inexequibles se referían a las tarifas aplicables a las actividades de dos grupos: (i) educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social; y (ii) servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales. Por su parte, el numeral revivido se refiere únicamente a la tarifa aplicable a servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales. En este último grupo, se entienden incluidas las actividades de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.

Así, en concordancia con lo expuesto en los numerales #1.11 y #1.12 de este pronunciamiento, el efecto de este resuelve, rigen hacia futuro, a partir del día siguiente a aquel en que la Corte tomó la decisión. Cfr. Concepto 529221 de octubre 27 de 2020 del Departamento Administrativo de la Función Pública. En consecuencia, la tarifa aplicable al año gravable 2023 y siguientes -que se liquida y paga en virtud de la declaración consolidada en el año 2024- corresponde a la tarifa del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021, que en su momento modificó el artículo 908 del Estatuto Tributario y que se transcribe a continuación:

Ingresos brutos anuales		Tarifa SIMPLE consolidada
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	6.000	5,9%
6.000	15.000	7,3%
15.000	30.000	12%
30.000	100.000	14,5%

Por lo tanto, se concluye que:

- Los contribuyentes del SIMPLE del año gravable 2023 que desarrollaron actividades de servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales no podrán aplicar la tarifa declarada inexequible -i.e. del numeral 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, modificada por la Ley 2277 de 2022-. En su lugar, deberán aplicar la tarifa del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 que fue revivida por la Corte Constitucional.
- Los contribuyentes del SIMPLE del año gravable 2023 que desarrollaron actividades de educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social, no podrán aplicar la tarifa declarada inexequible -i.e. del numeral 4 del artículo 908 del Estatuto Tributario, modificada por la Ley 2277 de 2022-. En su lugar, deberán aplicar la tarifa del numeral 3 del artículo 42 de la Ley 2155 de 2021 que fue revivida por la Corte Constitucional.

Una conclusión distinta a la anterior supondría aplicar en el 2024 -momento en que se presenta la declaración consolidada del SIMPLE- una norma que fue declarada inexequible, que ya no hace parte del ordenamiento jurídico por ser contraria a la Constitución Política.

3. IVA

3.1. ¿Los contribuyentes del SIMPLE, a quienes aplique lo dispuesto en los numerales 4 y 5 del artículo 908 del Estatuto Tributario, se convierten en responsables del impuesto sobre las ventas?

No sobra precisar que, a la luz del artículo 907 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas - IVA no está integrado en el impuesto unificado bajo el SIMPLE.

Ahora bien, según lo dispuesto en el artículo 915 *ibidem*, los contribuyentes del impuesto unificado bajo el SIMPLE, que sean responsables del IVA, «presentarán una declaración anual consolidada del impuesto sobre las ventas - IVA, sin perjuicio de la obligación de transferir el IVA mensual a pagar mediante el mecanismo del recibo electrónico SIMPLE».

En este sentido, los contribuyentes pertenecientes al SIMPLE, que desarrollen las actividades a las que se refieren los numerales 4 y 5 del artículo 908 *ibidem*, deberán establecer si efectivamente son responsables del IVA, tomando en consideración si la actividad se encuentra gravada o no con este impuesto. En caso afirmativo, deberán cumplir con las obligaciones tributarias relacionadas con el mismo, como lo prevé el citado artículo 915.

Lo antepuesto de ninguna manera desconoce que ciertos servicios están excluidos del IVA, como es el caso de los «servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana» acorde con el numeral 1 del artículo 476 del Estatuto Tributario, razón por la cual, si una persona natural desarrolla -con criterio empresarial- este tipo de servicios, ello no implicará que pase a ser responsable del IVA en consideración a las mismas por el mero hecho de pertenecer al SIMPLE.

Por ende, en cada caso particular se deberá examinar si la persona natural, contribuyente del impuesto unificado bajo el SIMPLE, vende bienes o presta servicios gravados con el IVA que le exijan ser responsable de este impuesto, atendiendo lo contemplado en el artículo 437 del Estatuto Tributario.

3.2. Una vez el contribuyente deja de pertenecer al SIMPLE ¿qué periodo debe considerar para la presentación de las declaraciones del IVA?

Al respecto, se deberá tener en cuenta lo previsto en los artículos 1.5.8.2.2. y 1.5.8.2.3. del Decreto 1625 de 2016:

El primero señala que «Las obligaciones sustanciales y formales (...) del Impuesto sobre las Ventas (IVA) de los contribuyentes que solicitan la exclusión del SIMPLE o son excluidos del SIMPLE por la administración tributaria, cuyos periodos gravables no se encuentran concluidos al momento de la actualización del Registro Único Tributario (RUT) y exclusión del SIMPLE, deberán cumplirse dentro de los plazos previstos por el Gobierno nacional, bajo la periodicidad que les corresponda» (énfasis propio).

El segundo precisa que «Los contribuyentes del SIMPLE que incumplan las condiciones o requisitos no subsanables establecidos en el artículo 1.5.8.4.1. del presente decreto y actualicen el Registro Único Tributario (RUT) en los términos del artículo 1.5.8.4.4. del presente decreto, deberán presentar y pagar dentro del mes siguiente a la actualización Registro Único Tributario (RUT) las declaraciones de los Impuestos sobre las Ventas (IVA) (...) por los periodos gravables concluidos en el mismo año de la actualización del Registro Único Tributario (RUT)» (énfasis propio).

4. DECLARACIÓN Y PAGO

El artículo 45 de la Ley 2277 de 2022 dispone:

ARTÍCULO 45. Adiciónense un párrafo 2 y un párrafo 3 al Artículo 910 del Estatuto Tributario, así:

«PARÁGRAFO 2o. Para que se entienda cumplida la obligación de pagar los anticipos en los recibos electrónicos del SIMPLE en los términos del párrafo 4 del Artículo 908 de este Estatuto, al igual que se entienda cumplida la obligación de presentar la declaración del SIMPLE de acuerdo con lo previsto en este Artículo, es obligatorio para el contribuyente del SIMPLE realizar el pago total del anticipo de los valores a pagar determinados en la declaración anual mediante el recibo oficial de pago, previo diligenciamiento del recibo electrónico del SIMPLE, o de la declaración del SIMPLE, según el caso, a través de los servicios informáticos electrónicos de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Por lo tanto, adicional a lo contemplado en el Artículo 580 de este Estatuto, no se entenderá presentada la declaración del SIMPLE que no se acompañe del respectivo pago total; sin perjuicio de lo previsto en el Artículo 914 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 3o. Los contribuyentes personas naturales pertenecientes al Régimen Simple e Tributación - SIMPLE que no superen las tres mil quinientas (3.500) UVT de ingreso, deberán presentar únicamente una declaración anual consolidada y pago anual sin necesidad de realizar pagos anticipados a través del recibo electrónico SIMPLE.»

4.1. La declaración anual consolidada, de que trata el artículo 910 del Estatuto Tributario, que se presente sin pago total ¿puede ser objeto de facilidad para el pago en los términos del artículo 814 *ibidem*?

El artículo 910 del Estatuto Tributario señala en su inciso 2º que «La declaración anual consolidada del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE deberá transmitirse y presentarse con pago mediante los sistemas electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), dentro de los plazos que fije el Gobierno nacional y deberá incluir los ingresos del año gravable reportados mediante los recibos electrónicos del SIMPLE» (énfasis propio).

A la par, el inciso 2º del párrafo 2º de esta misma disposición establece que «adicional a lo contemplado en el Artículo 580 de este Estatuto, no se entenderá presentada la declaración del SIMPLE que no se acompañe del respectivo pago total; sin perjuicio de lo previsto en el Artículo 914 de este Estatuto» (énfasis propio).

Para efectos de lo anterior, es menester expedir el correspondiente auto declarativo, sobre lo cual resulta apropiado traer a colación lo manifestado en el Oficio 022417 del 18 de octubre de 2016:

«(...) vale la pena tener en cuenta la jurisprudencia de Corte Constitucional y del Consejo de Estado, mediante la cual han determinado que para considerar como no presentada una declaración tributaria no basta con que la misma este incurrida en la causal contemplada en la norma legal, sino que es necesaria la expedición de un auto declarativo que así lo ordene, el cual deberá estar debidamente motivado y sujeto a los principios de contradicción y defensa. En tanto no

se profiera el mencionado auto, las **declaraciones** se consideran válidamente presentadas (...)

(...)

Lo anterior sin perjuicio de que el contribuyente deba pagar los valores adeudados (...): "(...) así no se haya proferido acto administrativo alguno -auto **declarativo** -, sobre la **declaración** (...) el contribuyente **debe** cancelar los valores adeudados o pendientes **de** pago, liquidándose los intereses moratorios a que haya lugar (...)" (énfasis propio).

Ahora bien, en cuanto a la facilidad para el pago, se **debe** examinar la siguiente normativa:

- El artículo 814 **del** Estatuto Tributario permite conceder facilidades para el pago **de** cualquier impuesto administrado por la DIAN, así como para la cancelación **de** intereses y **demás** sanciones a que haya lugar.
- El artículo 1.6.2.6.2. **del** Decreto 1625 **de** 2016 indica que «Para establecer el monto **de** las obligaciones fiscales exigibles y pendientes **de** pago al momento **de** la expedición **de** la resolución que concede la facilidad para el pago» (énfasis propio) se **deberá** tener en cuenta «La totalidad **de** los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones adeudados» y «Los intereses **de** mora causados».

Por lo anterior, no resulta admisible conceder una facilidad para el pago **de** los montos insolutos liquidados en la **declaración** anual consolidada **del** impuesto unificado bajo el SIMPLE, ya que al haberse presentado ésta sin el pago total, la misma se tiene por no presentada **de** conformidad con el artículo 910 **del** Estatuto Tributario; con lo cual, en lugar **de** expedir una resolución concediendo la mencionada facilidad, la Administración Tributaria **debe** expedir el respectivo auto **declarativo** en el sentido indicado.

Aunado a lo anterior, no sobra advertir la exclusión **del** impuesto unificado bajo el régimen simple **de** tributación – SIMPLE **de** que trata el artículo 914 **del** Estatuto Tributario:

«ARTÍCULO 914. EXCLUSIÓN **DEL** IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE **DE** TRIBUTACIÓN – SIMPLE POR INCUMPLIMIENTO. <Artículo modificado por el artículo 74 **de** la Ley 2010 **de** 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el contribuyente incumpla los pagos correspondientes al total **del** periodo **del** impuesto unificado bajo el régimen simple **de** tributación – SIMPLE, será excluido **del** Régimen y no podrá optar por este en el año gravable siguiente al **del** año gravable **de** la omisión o retardo en el pago. Se entenderá incumplido cuando el retardo en la **declaración** o en el pago **del** recibo SIMPLE sea mayor a un (1) mes calendario.» (énfasis propio)

4.2. Con ocasión **de** lo resuelto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-540/23 y para los años gravables 2024 y siguientes ¿**deben** liquidar anticipos los contribuyentes que desarrollan servicios profesionales, **de** consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios **de** profesiones liberales?

Como fuera anotado en el punto #2.2 **de** este pronunciamiento, la Corte Constitucional señaló la reviviscencia **del** numeral 3° **del** artículo 42 **de** la Ley 2155 **de** 2021, norma que modificó tanto el inciso 1° como el párrafo 4° **del** artículo 908 **del** Estatuto Tributario.

Por ende, para esta Subdirección **debe** entenderse que los contribuyentes, objeto **de** consulta, **deben** liquidar bimestralmente los anticipos a su cargo (cfr. artículo 910 **del** Estatuto Tributario) atendiendo el numeral 3° **del** párrafo 4° **del** artículo 908 *ibidem*, según lo dispuesto en la Ley 2155 **de** 2021, así:

Ingresos brutos bimestrales		Tarifa SIMPLE consolidada (bimestral)
Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	
0	1.000	5,9%
1.000	2.500	7,3%
2.500	5.000	12%
5.000	16.666	14,5%

En gracia **de** discusión, si se entendiese que únicamente se revivió el numeral 3° **del** inciso 1° **del** citado artículo 908, es indiscutible que también **debe** entenderse que ha ocurrido lo mismo con el numeral 3° **del** párrafo 4° **de** esta disposición, en la medida que se satisfacen los requisitos para ello, según lo planteado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-209 **de** 2023:

«La reviviscencia es un fenómeno jurídico en virtud **del** cual una «norma **derogada** por una ley posteriormente **declarada inexecutable**» recobra su vigencia en el ordenamiento. Este tribunal ha manifestado que la reviviscencia no es un efecto inmediato **de** las **decisiones de** inexecutable. Para que este último tenga lugar, es preciso que se encuentren satisfechos los siguientes requisitos: i) ha **de** ser necesaria la reincorporación **de** las normas **derogadas** con el objeto **de** a) evitar vacíos normativos, b) prevenir afectaciones o vulneraciones a **derechos fundamentales y c) garantizar la seguridad jurídica**, así como la supremacía constitucional; y ii) las disposiciones que han **de** recuperar su vigencia **deben** ser acordes con la Constitución» (énfasis propio)

En efecto:

i) Los numerales 4º y 5º **del** párrafo 4º **del** artículo 908 **del** Estatuto Tributario, que versaban sobre los anticipos bimestrales a cargo **de** los contribuyentes que **desarrollaban** actividades **de** educación, **de** atención **de** la salud humana y **de** asistencia social, o servicios profesionales **de** consultoría y científicos en los que predominaba el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios **de** profesiones liberales, fueron **declarados** inexecutable (i.e. expulsados **del** ordenamiento jurídico). Por ende, es claro que existe un vacío normativo sobre la materia que se suple con la reviviscencia **del** numeral 3º **del** mismo párrafo, según lo modificado por la Ley 2155 **de** 2021.

ii) Esta reviviscencia previene afectaciones a **derechos** fundamentales como, entre otros, el **derecho** fundamental a la igualdad (cfr. artículo 13 Superior).

Precisamente, la Corte Constitucional en Sentencia C-178 **de** 2014 indicó que «*el principio **de** igualdad posee un carácter relacional, lo que significa que **deben** establecerse dos grupos o situaciones **de** hecho susceptibles **de** ser contrastadas*» (énfasis propio) y que «*debe **determinarse** si esos grupos o situaciones se encuentran en situación **de** igualdad o **desigualdad** desde un punto **de** vista fáctico, para esclarecer si el Legislador **debía** aplicar idénticas consecuencias normativas*» (énfasis propio).

En este caso en particular, los grupos que **deben** contrastarse están conformados -por una parte- por contribuyentes **del** impuesto unificado que están obligados a pagar anticipos bimestrales **de** éste y -por otra- por contribuyentes **del** mismo impuesto **de** los que existe un vacío normativo en lo relacionado con dichos anticipos.

En la medida en que, en ambos casos, se trata **de** contribuyentes que pertenecen al SIMPLE; es **decir**, **de** contribuyentes que -vistos desde la perspectiva **del** impuesto unificado- son iguales, resulta apenas lógico que, en aras **de** garantizar el **derecho** fundamental a la igualdad, todos estén sometidos a las mismas reglas, siendo una **de** ellas el pago **de** anticipos bimestrales.

iii) Finalmente, la reviviscencia **del** mencionado numeral 3º contribuye a la seguridad jurídica.

Esto, por cuanto, el artículo 910 **del** Estatuto Tributario es claro al señalar que, además **de** presentar y pagar oportunamente una **declaración** anual consolidada, los contribuyentes están obligados al pago **de** anticipos bimestrales a través **del** recibo electrónico SIMPLE, con independencia **de** que haya saldo a pagar **de** anticipo.

A la par, es **de** recordar que, constitucionalmente está reconocida la autonomía **de** las entidades territoriales y la prohibición **de** conceder tratamientos preferenciales en relación con los impuestos **de** propiedad **de** éstas (cfr. artículos 1º y 294 Superiores). Por lo tanto, para no vulnerar lo anterior, resulta esencial aplicar los anticipos bimestrales a la totalidad **de** los contribuyentes **del** referido régimen en la medida en que el impuesto unificado tiene componentes territoriales (e.g. impuesto **de** industria y comercio, avisos y tableros) que no pueden ser afectados arbitrariamente.

iv) No se observa que el numeral 3º en comento sea contrario a la Constitución Política.

4.3. Después de la declaración de inexecutable de los numerales 4 y 5 del párrafo 4 del artículo 908 del Estatuto Tributario, según la modificación realizada por el artículo 44 de la Ley 2277 de 2022, ¿los anticipos pagados del régimen simple de tributación -SIMPLE deben recalcularse con la nueva tarifa revivida?

Como se especificó en el punto #2.2 **de** este concepto general, la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-540 **de** 2023, **declaró** inexecutable los numerales 4º y 5º **del** artículo 908 **del** Estatuto Tributario y los numerales 4º y 5º **del** párrafo 4º **del** mismo artículo, según la modificación realizada por el artículo 44 **de** la Ley 2277 **de** 2022. A raíz **de** esta **declaración** **de** inexecutable, se revivió el numeral 3 **del** artículo 42 **de** la Ley 2155 **de** 2021. En aquella **decisión**, la sala plena **de** la Corte encontró que el criterio **de** comparación (*tertium comparationis*) seleccionado para justificar la diferenciación **de** límites **de** ingresos y tarifas entre los dos grupos (4 y 5) **dentro** **del** SIMPLE, basado en la estructura **de** costos y la relevancia social **de** las profesiones liberales (Sentencia C-540 **de** 2023. Considerandos 93 y 101), carecía **de** fundamentos adecuados, sólidos y suficientes (Sentencia C-540, dic. 05/23. Considerando 104). En ese sentido, al tornarse en una medida caprichosa y arbitraria, la Corte **determinó** que en este caso se constituía una vulneración **del** **derecho** a la equidad tributaria **de** quienes ejercen actividades liberales.. Con esta reviviscencia, se resolvieron tres aspectos clave Cfr. C. Const. Sent. C-113 **de** 2022.: (i), se llenó el vacío normativo surgido tras la **declaración** **de** inexecutable; (ii) se hizo mediante una disposición que se ajustaba a la Constitución; y (iii) se evitaron posibles vulneraciones a los **derechos** fundamentales **de** los contribuyentes Cfr. C. Const. Sent. C-540 **de** 2023, Considerando 107..

Además, como se aclaró en el punto # 4.2 **de** este pronunciamiento, revivir esta norma también implicó la reviviscencia **de** las tarifas **del** numeral 3º **del** párrafo 4º **del** artículo 908 **del** Estatuto Tributario, según lo dispuesto en la Ley 2155 **de** 2021. Sin embargo, la aplicación **de** esta norma revivida para los contribuyentes pertenecientes al grupo 4 (antes grupos 4 y 5), no tiene aplicación retroactiva.

Conforme lo reconoció el alto tribunal **de** la jurisdicción constitucional en la sentencia C-541 **de** 2023 Cfr. C. Const. Sent., C-541 **de** 2023, Considerando 12., la **decisión** adoptada en la sentencia C-540 **de** 2023 se configura en cosa juzgada formal y absoluta Cfr. Art. 243 **de** la Constitución Política.. Esto significa que sus efectos se aplican desde la fecha en que se adoptó Cfr. C. Const. Auto 155 **de** 2013. y hacia el futuro (ex nunc) Cfr. C. Const. Sent. C-037 **de** 1996, C-280 **de** 2014 y SU-309 **de** 2019, entre otras. Así mismo, artículo 45 **de** la Ley 270 **de** 1996. . En consecuencia: (i) la norma **declarada** inexecutable queda excluida **del** ordenamiento jurídico inmediatamente Cfr. C. Const. Sent., T-860 **de** 2011, citada en la Sent., SU-309 **de** 2019., (ii) ninguna autoridad puede emitir resoluciones, dictámenes o conceptos basados en dicha norma, ya que esto constituiría un desconocimiento directo **de** la Constitución Cfr. C. Const. Sent. C-335 **de** 2008. y (iii) los anticipos calculados y pagados bajo la vigencia **de** la norma cuestionada permanecen

válidos, ya que la **declaratoria de** inexecutable no es incompatible con el reconocimiento **de** plenos efectos **de** la disposición **desde** su promulgación y hasta la sentencia **de** inconstitucionalidad.

Por lo tanto, en virtud **de** los efectos **del** fallo **de** inconstitucionalidad, la tarifa revivida para la liquidación **de** anticipos comenzó a surtir efectos jurídicos **de** forma inmediata a partir **del** 5 **de** diciembre **de** 2023 y hacia el futuro. Esto implica que los anticipos liquidados con la tarifa **declarada** inexecutable siguen siendo válidos y no necesitan ser recalculados bajo la tarifa revivida. Esto, en razón a que el anticipo se recibe «a título **de** simple expectativa **de** un impuesto a recaudar, puesto que éste no se ha causado. [...]» (Cfr. C. E., Sección Cuarta. Sent. **del** 31 **de** marzo **de** 2011, expediente 17150), aspecto relevante en el asunto bajo examen, puesto que para el momento en que se tomó la **decisión de** inexecutable, aún no se había completado el periodo fiscal para la presentación **de** la **declaración** anual consolidada **del** impuesto unificado bajo el Régimen Simple **de** Tributación - SIMPLE. (Cfr. Art. 908 **del** Estatuto Tributario, en concordancia con el **Decreto** 2229 **de** 2023). En consecuencia, tampoco habría necesidad **de** liquidar intereses por dichos anticipos.

En este sentido, los anticipos liquidados con la tarifa anterior **declarada** inexecutable **debieron** ser **descontados** -sin haber sido recalculados- **del** valor a pagar en la **declaración** consolidada anual **del** periodo 2023, conforme al artículo 910 **del** Estatuto Tributario. Ahora bien, **de** existir diferencia entre los anticipos y el valor a pagar **de** la **declaración** consolidada anual, el saldo **debió** haber sido pagado por el contribuyente. Finalmente, se recuerda que en los periodos siguientes, los anticipos se liquidarán bajo la tarifa **del** numeral 3 **del** artículo 42 **de** la Ley 2155 **de** 2021, hasta que el Congreso **de** la República nuevamente regule la tarifa **del** régimen simple **de** tributación -SIMPLE. Cfr. Numeral tercero **del** resuelve **de** la sentencia C-540 **de** 2023.

5. OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

5.1. ¿Están obligados los contribuyentes **del** impuesto unificado bajo el SIMPLE a presentar la **declaración** anual **de** activos en el exterior?

El artículo 607 **del** Estatuto Tributario establece:

«ARTÍCULO 607. CONTENIDO **DE** LA **DECLARACIÓN** ANUAL **DE** ACTIVOS EN EL EXTERIOR. <Artículo adicionado por el artículo 43 **de** la Ley 1739 **de** 2014. El nuevo texto es el siguiente:>

<Inciso modificado por el artículo 63 **de** la Ley 2277 **de** 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes **del** impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos a este impuesto respecto **de** sus ingresos **de** fuente nacional y extranjera, y **de** su patrimonio poseído **dentro** y fuera **del** país, que posean activos en el exterior **de** cualquier naturaleza, estarán obligados a presentar la **declaración** anual **de** activos en el exterior. También estarán obligados los contribuyentes **de** regímenes sustitutivos **del** impuesto sobre la renta. (...)» (énfasis propio)

Nótese como, en la actualidad, la reseñada disposición comprende como sujetos obligados a presentar la **declaración** informativa, objeto **de** consulta, a los contribuyentes **de** regímenes sustitutivos **del** impuesto sobre la renta, como es el caso **del** impuesto unificado bajo el SIMPLE.

Precisamente, el artículo 903 *ibidem* consagra que «El impuesto unificado bajo el Régimen Simple **de** Tributación - Simple es un modelo **de** tributación opcional **de** determinación integral, **de** declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto **de** industria y comercio consolidado, a cargo **de** los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo» (énfasis propio).

En consecuencia, los contribuyentes **del** impuesto unificado bajo el SIMPLE, que posean activos en el exterior **de** cualquier naturaleza, estarán obligados a presentar la **declaración** anual **de** activos en el exterior.

CONCEPTO GENERAL SOBRE EL IMPUESTO AL PATRIMONIO

Pronunciamientos compilados:

Concepto 006365 - interno 619 **de** mayo 29 **de** 2023

Concepto 008692 - interno 770 **de** julio 11 **de** 2023

Concepto 010268 - interno 837 **de** julio 27 **de** 2023

I. HECHO GENERADOR

El artículo 36 **de** la Ley 2277 **de** 2022 dispone:

«ARTÍCULO 36. Adiciónese el Artículo 294-3 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 294-3. Hecho generador. El impuesto al patrimonio se genera por la posesión **del** mismo al primero (1) **de** enero **de** cada año, cuyo valor sea igual o superior a setenta y dos mil (72.000) UVT. Para efectos **de** este gravamen, el concepto **de** patrimonio es equivalente al patrimonio líquido/ (sic) calculado tomando el total **del** patrimonio bruto **del** contribuyente poseído en la misma fecha menos las **deudas** a cargo **del** contribuyente vigentes en esa fecha.»

1. ¿Qué **debe** entenderse por patrimonio poseído para efectos **del** Impuesto?

De acuerdo con el artículo 294-3 **del** Estatuto Tributario y para efectos **del** Impuesto, por patrimonio **debe** entenderse el patrimonio líquido. En cuanto a la posesión, se considera apropiado remitirse a los artículos 263 a 266 *ibidem*:

«ARTICULO 263. QUE SE ENTIENDE POR POSESIÓN. <Fuente original compilada: D.2053/74 Art. 110> Se entiende por posesión, el aprovechamiento económico, potencial o real, **de** cualquier bien en beneficio **del** contribuyente.

Se presume que quien aparezca como propietario o usufructuario **de** un bien lo aprovecha económicamente en su propio beneficio.

ARTICULO 264. PRESUNCIÓN **DE** APROVECHAMIENTO ECONOMICO. Se presume que el poseedor inscrito de un inmueble o quien aparezca como titular de un bien mueble sujeto a inscripción o registro, lo aprovecha económicamente en su beneficio.

ARTICULO 265. BIENES POSEIDOS EN EL PAIS. <Fuente original compilada: D.2053/74 Art. 111> Se entienden poseídos **dentro del** país:

1. Los **derechos** reales sobre bienes corporales e incorporales ubicados o que se exploten en el país.
2. Las acciones y **derechos** sociales en compañías u otras entidades nacionales.
3. Las acciones y **derechos** sociales **de** colombianos residentes en el país, en compañías u otras entidades extranjeras que, directamente o por conducto **de** otras empresas o personas, tengan negocios o inversiones en Colombia.
4. Los **demás** **derechos** **de** crédito, cuando el **deudor** tiene residencia o domicilio en el país y salvo cuando se trate **de** créditos transitorios originados en la importación **de** mercancías o en sobregiros o **descubiertos** bancarios.
5. Los fondos que el contribuyente tenga en el exterior vinculados al giro ordinario **de** sus negocios en Colombia, así como los activos en tránsito.

ARTICULO 266. BIENES NO POSEIDOS EN EL PAIS. No se entienden poseídos en Colombia los siguientes créditos obtenidos en el exterior:

1. Los créditos a corto plazo originados en la importación **de** mercancías y en sobregiros o **descubiertos** bancarios.
2. Los créditos **destinados** a la financiación o prefinanciación **de** exportaciones.
3. <Numeral modificado por el artículo 130 **de** la Ley 1607 **de** 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los créditos que obtengan en el exterior las corporaciones financieras, las cooperativas financieras, Bancoldex, Finagro y Findeter y los bancos, constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes.
4. Los créditos para operaciones **de** comercio exterior, realizados por intermedio **de** las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes.

(...)

6. <Numeral adicionado por el artículo 56 **de** la Ley 1430 **de** 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Los títulos, bonos u otros títulos **de** **deuda** emitido por un emisor colombiano y que sean transados en el exterior.» (énfasis propio)

II. SUJETOS PASIVOS

El artículo 35 **de** la Ley 2277 **de** 2022 dispone:

«ARTÍCULO 292-3. IMPUESTO AL PATRIMONIO - SUJETOS PASIVOS. <Artículo adicionado por el artículo 35 **de** la Ley 2277 **de** 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Créase un impuesto **denominado** impuesto al patrimonio. Están sometidos al impuesto:

1. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, contribuyentes **del** impuesto sobre la renta y complementarios o **de** regímenes sustitutivos **del** impuesto sobre la renta.
2. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto **de** su patrimonio poseído directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el **derecho** interno.
3. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto **de** su patrimonio poseído indirectamente a través **de** establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el **derecho** interno.
4. Las sucesiones ilíquidas **de** causantes sin residencia en el país al momento **de** su muerte respecto **de** su patrimonio poseído en el país.
5. Las sociedades o entidades extranjeras que no sean **declarantes** **del** impuesto sobre la renta en el país, y que posean bienes ubicados en Colombia diferentes a acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones **de** portafolio **de** conformidad con el Artículo 2.17.2.2.1.2 **del** Decreto 1068 **de** 2015 y el 18-1 **de** este Estatuto, como inmuebles, yates, botes, lanchas, obras **de** arte, aeronaves o **derechos** mineros o petroleros. No serán sujetos pasivos **del** impuesto al

patrimonio las sociedades o entidades extranjeras, que no sean **declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que suscriban contratos de arrendamiento financiero con entidades o personas que sean residentes en Colombia.**

PARÁGRAFO 1o. Para que apliquen las exclusiones consagradas en el numeral 5 **del presente Artículo**, las acciones, cuentas por cobrar, inversiones **de portafolio** y contratos **de arrendamiento financiero deben cumplir en debida forma con las obligaciones previstas en el régimen cambiario vigente en Colombia.**

PARÁGRAFO 2o. Para el caso **de los contribuyentes del impuesto al patrimonio señalados en el numeral 3 del presente Artículo**, el **deber formal de declarar** estará en cabeza **del establecimiento permanente.**»

1. ¿Cómo debe entenderse la condición de no declarante del impuesto sobre la renta para las sociedades o entidades extranjeras?

La condición **de no declarante del impuesto sobre la renta debe** evaluarse y **determinarse** atendiendo lo previsto en los numerales 2 y 4 **del artículo 592 del Estatuto Tributario**, los cuales señalan:

«ARTICULO 592. QUIENES NO ESTAN OBLIGADOS A **DECLARAR**. <Fuente original compilada: D. 2503/87 Art. 3o.> No están obligados a presentar **declaración de renta y complementarios**:

(...)

2. <Ver Notas **del Editor**> Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente (...) les hubiere sido practicada.

(...)

4. <Numeral adicionado por el artículo 29 **de la Ley 223 de 1995**. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 de este Estatuto.

(...)» (énfasis propio)

También son no **declarantes del impuesto sobre la renta** las sociedades o entidades extranjeras que no han obtenido rentas **de fuente nacional** (cfr. artículo 24 **del Estatuto Tributario**) aunque posean patrimonio en Colombia, ya que -como se recordará- éstas «son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional» (énfasis propio) (cfr. artículo 12 *ibidem*).

Ahora bien, ya que el Impuesto se genera el 1° **de enero de** cada año (cfr. artículo 294-3 **del Estatuto Tributario**), es forzoso concluir que las sociedades o entidades extranjeras **deberán** evaluar en dicha fecha si son o no **declarantes del impuesto sobre la renta** en relación con el año gravable anterior. A modo **de** ilustración: al 1° **de enero de 2023** se **debía** evaluar y **determinar** si se estaba obligado a presentar **declaración del impuesto sobre la renta** por el año gravable 2022.

2. ¿Son sujetos pasivos del Impuesto las sociedades o entidades extranjeras que no son declarantes del impuesto sobre la renta y que han arrendado (mediante leasing) aeronaves a sociedades colombianas? En caso de ser así ¿cómo se determina si la aeronave se encuentra poseída en el país?

Las sociedades o entidades extranjeras, objeto **de** consulta, en principio no son sujetos pasivos **del Impuesto**, teniendo en cuenta lo plasmado en el numeral 5° **del artículo 292-3 del Estatuto Tributario**:

«5. (...) No serán sujetos pasivos **del impuesto al patrimonio las sociedades o entidades extranjeras, que no sean declarantes del impuesto sobre la renta en el país, y que suscriban contratos de arrendamiento financiero con entidades o personas que sean residentes en Colombia.**» (énfasis propio)

No obstante, esta conclusión **deberá** corroborarse en cada caso particular, **de** acuerdo con las circunstancias propias **del mismo**.

3. ¿Cómo se determina si se tiene o no residencia fiscal en Colombia para efectos de los numerales 2 a 4 del artículo 292-3 del Estatuto Tributario?

Para estos efectos, es menester remitirse a lo dispuesto en el artículo 10 **del Estatuto Tributario**.

Ahora bien, ya que el Impuesto se genera el 1° **de enero de** cada año (cfr. artículo 294-3 **del Estatuto Tributario**), las personas naturales y sucesiones ilíquidas (en relación con el causante) **deberán** evaluar en dicha fecha si se era o no residente fiscal en Colombia.

III. BASE GRAVABLE

El artículo 37 **de la Ley 2277 de 2022** dispone:

«ARTÍCULO 37. Adiciónese el Artículo 295-3 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 295-3. Base gravable. La base gravable **del** impuesto al patrimonio es el valor **del** patrimonio bruto **del** sujeto pasivo poseído a primero (1) **de** enero **de** cada año menos las **deudas** a cargo **del** mismo vigentes en esa misma fecha, **determinado** conforme a lo previsto en el Título II **del** Libro I **de** este Estatuto, sin perjuicio **de** las reglas especiales señaladas en este Artículo.

En el caso **de** las personas naturales, se excluyen las primeras doce mil (12.000) UVT **del** valor patrimonial **de** su casa o apartamento **de** habitación. Esta exclusión aplica únicamente respecto a la casa o apartamento en donde efectivamente viva la persona natural la mayor parte **del** tiempo, por lo que no quedan cobijados por esta exclusión los inmuebles **de** recreo, segundas viviendas u otro inmueble que no cumpla con la condición **de** ser el lugar en donde habita la persona natural.

PARÁGRAFO 1o. El valor patrimonial que se puede excluir **de** la base gravable **del** impuesto al patrimonio se **determinará de** conformidad con lo previsto en el Título II **del** Libro I **de** este Estatuto. El valor patrimonial neto **del** bien que se excluye **de** la base gravable, es el que se obtenga **de** multiplicar el valor patrimonial **del** bien por el porcentaje que resulte **de** dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto a primero (1) **de** enero **de** cada año.

PARÁGRAFO 2o. En el caso **de** las personas naturales sin residencia en el país que tengan un establecimiento permanente en Colombia, la base gravable, corresponderá al patrimonio atribuido al establecimiento permanente **de** conformidad con lo establecido en el Artículo 20-2 **del** Estatuto Tributario.

Para efectos **de** la **determinación de** los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos que se tienen en cuenta al establecer el patrimonio atribuible a un establecimiento permanente durante un año o periodo gravable, se **deberá** elaborar un estudio, **de** acuerdo con el Principio **de** Plena Competencia, en el cual se tengan en cuenta las funciones **desarrolladas**, activos utilizados, el personal involucrado y los riesgos asumidos por la empresa a través **del** establecimiento permanente y **de** las otras partes **de** la empresa **de** la que el establecimiento permanente forma parte.

PARÁGRAFO 3o. Para **determinar** la base gravable **del** impuesto al patrimonio, se seguirán las siguientes reglas:

1 El valor **de** las acciones o cuotas **de** interés social **de** sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa **de** Valores **de** Colombia o una **de** reconocida idoneidad internacional según lo **determine** la Unidad Administrativa Especial Dirección- **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), corresponde al costo fiscal **determinado** conforme a lo previsto en el Título II **del** Libro I **de** este Estatuto, actualizado anualmente en los términos **del** artículo 73 **del** Estatuto Tributario para las acciones o cuotas **de** interés social, a partir **de** su adquisición. Las acciones o cuotas **de** interés social adquiridas antes **del** primero (1) **de** enero **de** 2006, se entenderán adquiridas en el año 2006.

Si el valor calculado conforme a la anterior regla es mayor al valor intrínseco **de** las acciones, se tomará este último.

El valor intrínseco se calculará dividiendo el patrimonio contable a primero (1) **de** enero **de** cada año, entre las acciones o cuotas **de** interés social en circulación.

2. En el caso **de** las acciones o cuotas **de** interés social **de** sociedades o entidades nacionales que coticen en la Bolsa **de** Valores **de** Colombia o una **de** reconocida idoneidad internacional según lo **determine** la U.A.E. Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el valor corresponderá al valor promedio **de** cotización **del** mercado **del** año o fracción **de** año, inmediatamente anterior a la fecha **de** causación **del** impuesto.

El tratamiento previsto en los numerales 1 y 2 será aplicable para **determinar** el costo fiscal a **declarar de** los **derechos** en vehículos **de** inversión tales como fiducias mercantiles o fondos **de** inversión colectiva cuyos activos correspondan a acciones o cuotas **de** interés social **de** sociedades o entidades nacionales, **de** acuerdo con el Artículo 271-1 **del** Estatuto Tributario, en lo que no sea contrario a estos numerales.

3. Las participaciones en fundaciones **de** interés privado, trusts, seguro con componente **de** ahorro material, fondos **de** inversión o cualquier otro negocio fiduciario en el exterior, se asimilarán a **derechos** fiduciarios y en este caso se aplicará lo dispuesto en los Artículos 271-1 y 288 **del** Estatuto Tributario.

Para estos efectos, cuando los beneficiarios estén condicionados o no tengan control o disposición **de** los activos subyacentes, el **declarante del** impuesto al patrimonio será el fundador, constituyente u originario **del** patrimonio transferido a la fundación **de** interés privado, trust, seguro con componente **de** ahorro material, fondo **de** inversión o cualquier otro negocio fiduciario. Lo anterior sin consideración **de** la calidad **de** discrecional, revocable o irrevocable y sin consideración **de** las facultades **del** protector, asesor **de** inversiones, comité **de** inversiones o poderes irrevocables otorgados a favor **del** fiduciario o **de** un tercero. En caso **del** fallecimiento **del** fundador, - constituyente u originario, la sucesión ilíquida será el **declarante** dé dichos activos, hasta el momento -en que los beneficiarios reciban los activos, para lo cual las sociedades intermedias creadas para estos propósitos no serán reconocidas para fines fiscales. En caso **de** que el fundador, constituyente u originario no pueda ser **determinado** o la sucesión ya haya sido liquidada, los **declarantes** serán los beneficiarios directos o indirectos **de** los activos, aun si su beneficio está sometido a condiciones o plazos o no tengan control o disposición **de** los activos, con independencia **de** que no gocen **de** la propiedad o posesión **del** bien.

Lo previsto en este párrafo para la **determinación de** la base gravable, sólo tiene efectos en el impuesto al patrimonio y no podrá ser aplicado a otros impuestos.

PARÁGRAFO 4o. No se aplicará lo dispuesto en el párrafo 3 **del** presente Artículo, cuando se trate **de** acciones o

cuotas **de** interés social **de** sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa **de** Valores **de** Colombia o una **de** reconocida idoneidad internacional según lo **determine** la U.A.E. Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que cumplan la totalidad **de** los siguientes requisitos. En estos casos, el valor **de** las acciones o cuotas **de** interés social será al costo fiscal:

1. Que la sociedad sea una sociedad emergente innovadora, es **decir**, que su constitución no sea mayor a cuatro (4) años y que su propósito sea el **desarrollo de** un negocio innovador y escalable e involucre **dentro de** su actividad económica principal el uso intensivo **de** tecnologías digitales o la ejecución **de** programas **de** I+D+i, con concepto favorable **del** Ministerio **de** Comercio, Industria y Turismo o **del** Ministerio **de** Ciencia, Tecnología e Innovación, según el caso;
2. Que la sociedad haya recibido al menos ciento cinco mil (105.000) UVT **de** inversión en el capital durante el año gravable en curso o en los cuatro (4) años gravables inmediatamente anteriores, a cambio **de** al menos el cinco por ciento (5%) **de** la participación en el capital **de** la sociedad;
3. Que la sociedad no haya tenido renta líquida gravable a treinta y uno (31) **de** diciembre **del** año gravable inmediatamente anterior;
4. Que el costo fiscal **de** las acciones **de** uno o varios **de** los accionistas no fundadores o iniciales **de** la sociedad sea por lo menos tres (3) veces su valor intrínseco con base en el patrimonio líquido **de** la sociedad a treinta y uno (31) **de** diciembre **del** año gravable inmediatamente anterior.

El anterior tratamiento durará por un término **de** cuatro (4) años **desde** el momento **de** recibir la inversión, con el cumplimiento **de** todos los requisitos en mención.»

1. Si una sociedad o entidad extranjera posee en Colombia acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones de portafolio junto con otros bienes diferentes a éstos ¿el valor de dichas acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones en portafolio conforman la base gravable del Impuesto?

A partir **de** una interpretación sistemática y armónica **del** numeral 5 **del** artículo 292-3 y **del** artículo 295-3 **del** Estatuto Tributario es **de** colegir que, al ser contribuyentes **del** Impuesto las «sociedades o entidades extranjeras que no sean **declarantes del** impuesto sobre la renta en el país» por los bienes que posean, ubicados en Colombia, diferentes **de** las «acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones **de** portafolio», estos últimos no forman parte **de** su base gravable.

En otras palabras, la base gravable **del** Impuesto a cargo **de** las «sociedades o entidades extranjeras que no sean **declarantes del** impuesto sobre la renta en el país» estará conformado por «el valor **del** patrimonio bruto **del** sujeto pasivo poseído a primero (1) **de** enero **de** cada año menos las **deudas a cargo del** mismo vigentes en esa misma fecha», excluyendo el valor **de** las «acciones, cuentas por cobrar y/o inversiones **de** portafolio» poseídas en Colombia.

2. ¿Cómo se deben valorar los derechos fiduciarios originados del aporte de acciones en una sociedad a un patrimonio autónomo en el marco de una fiducia mercantil?

Habrá **de** tenerse en cuenta las reglas previstas en el párrafo 3° **del** artículo 295-3 **del** Estatuto Tributario, algunas **de** las cuales remiten -a su vez- a las disposiciones sobre valoración patrimonial **de** los activos establecidas en el mismo Estatuto (cfr. artículos 62 y siguientes, 102, 271-1 y 288, entre otros), sin perjuicio **del** «valor promedio **de** cotización **del** mercado **del** año o fracción **de** año, inmediatamente anterior a la fecha **de** causación **del** impuesto» en el caso **de** «acciones o cuotas **de** interés social **de** sociedades o entidades nacionales que coticen en la Bolsa **de** Valores **de** Colombia o una **de** reconocida idoneidad internacional según lo **determine** la U.A.E. Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)».

3. ¿Cómo se valoran los aportes en fondos voluntarios de pensiones?

Al no existir una regla especial **de** valoración para efectos **del** Impuesto, el valor **de** estos activos corresponderá al **determinado** acorde con los artículos 267 y siguientes **del** Estatuto Tributario.

Esta misma conclusión es extensible para cualquier otro bien **del** que no se haya dispuesto una regla especial **de** valoración con el mismo alcance.

4. ¿Son aplicables las reglas de valoración del numeral 1 del párrafo 3° del artículo 295-3 del Estatuto Tributario a las participaciones (unidades) en un fondo de inversión colectiva?

En relación con las acciones, la Superintendencia **de** Sociedades ha explicado:

«(...) las acciones en que se divide el capital de una sociedad se consideran títulos valores "de contenido corporativo, que representan una participación homogénea o una parte alícuota de capital social", en otras palabras, éstas representan "una parte alícuota en el capital **de** una sociedad mercantil y que da **derecho a una parte proporcional en el reparto de** beneficios y a la cuota patrimonial correspondiente a la disolución **de** la sociedad", en la cual "(...) Según el tratadista Gabino Pinzón los socios se hacen **deudores de** la persona jurídica por sus aportes y al tiempo acreedores **de** ella misma por las ventajas que son objeto **de** los **derechos legales** que les corresponden por su condición **de** socios. Esas relaciones jurídicas creadas para el socio con ocasión **del** contrato social constituyen lo que se conoce como interés social (...)"» (énfasis propio) (cfr. Oficio 220-050572 **de** abril 6 **de** 2018)

En el caso **de** las participaciones en un fondo **de** inversión colectiva, la Superintendencia Financiera precisó en la Circular Externa 15 **de** marzo 30 **de** 2016:

«El valor **de** los fondos **de** inversión colectiva **de** que trata la Parte 3 **del** Decreto 2555 **de** 2010 o **de** demás normas que lo sustituyan o modifiquen se **debe** determinar en forma diaria, y expresarse en pesos y en unidades. Esta regla también es aplicable a los títulos o valores que son emitidos por estos fondos **de** inversión colectiva.

1.1. Valor **del** fondo **de** inversión colectiva y su expresión en unidades. Las unidades miden el valor **de** los aportes **de** los inversionistas y representan cuotas partes **del** valor patrimonial **del** respectivo fondo. El mayor valor **de** la unidad representa los rendimientos que se han obtenido.

Los aportes, retiros, redenciones y anulaciones se expresan en unidades y tal conversión se efectúa al valor **de** la unidad calculado para el día t. Tales movimientos **deben** registrarse en unidades con una precisión **de** seis (6) **decimales**.

La cantidad **de** unidades que representan cada aporte, se le **debe** informar a los inversionistas el día hábil inmediatamente siguiente al **de** la adhesión (afiliación o suscripción), una vez se **determine** el valor **de** la unidad vigente para el día **de** operaciones.» (énfasis propio)

Como se puede evidenciar **de** lo antes reseñado, las participaciones en fondos **de** inversión colectiva no son asimilables a acciones, con lo cual, su valoración para efectos **del** Impuesto **debe** determinarse atendiendo lo previsto en el numeral 3 **del** parágrafo 3° **del** artículo 295-3 **del** Estatuto Tributario.

5. ¿Es válido, para efectos de la base gravable del Impuesto, tener en cuenta el precio de adquisición de un inmueble, aunque éste se ha venido declarando por un mayor valor para los propósitos del impuesto sobre la renta y complementarios?

Tal y como lo precisa el artículo 295-3 **del** Estatuto Tributario, para efectos **de** la base gravable **del** Impuesto es menester emplear las respectivas disposiciones **del** Estatuto Tributario, en particular las contenidas en el Título II **de** su Libro I.

Es así como resulta necesario atender lo previsto en el artículo 277 ibidem:

«ARTICULO 277. VALOR PATRIMONIAL **DE** LOS INMUEBLES. <Artículo modificado por el artículo 20 **de** la Ley 1111 **de** 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes obligados a llevar libros **de** contabilidad **deben** declarar los inmuebles por el costo fiscal, determinado **de** acuerdo con lo dispuesto en los Capítulos I y III **del** Título II **del** Libro I **de** este Estatuto y en el artículo 65 **de** la Ley 75 **de** 1986.

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

Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio **de** lo dispuesto en el artículo 90-2 **de** este Estatuto.» (énfasis propio)

Por ende, cada contribuyente **del** Impuesto **deberá** evaluar y **determinar** en su caso particular el valor **del** (los) inmueble(s) que conforma(n) el patrimonio sometido a imposición, teniendo en cuenta circunstancias como (i) si está o no obligado a llevar contabilidad y, (ii) en este último caso, el mayor valor entre «el costo **de** adquisición, el costo fiscal, el autoavalúo o el avalúo catastral actualizado al final **del** ejercicio».

Lo antepuesto permite inferir que, en lo que a inmuebles se refiere, **debe** existir -en principio- correspondencia entre los valores **declarados** tanto para el Impuesto como para el impuesto sobre la renta y complementarios.

6. Si el valor determinado de las acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional es inferior a su valor intrínseco ¿qué valor se deberá tener en cuenta para efectos de la base gravable del Impuesto?

Partiendo **de** la base que las sociedades o entidades nacionales -objeto **del** interrogante- no cumplen la totalidad **de** los requisitos **de** que trata el parágrafo 4° **del** artículo 295-3 **del** Estatuto Tributario, en cuyo caso, «el valor **de** las acciones o cuotas **de** interés social será al costo fiscal» (énfasis propio), es menester tener en cuenta lo señalado en el parágrafo 3° **de** esta misma disposición, el cual indica:

«1. El valor **de** las acciones o cuotas **de** interés social **de** sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa **de** Valores **de** Colombia o una **de** reconocida idoneidad internacional según lo **determine** la Unidad Administrativa Especial Dirección- **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), corresponde al costo fiscal determinado conforme a lo previsto en el Título II **del** Libro I **de** este Estatuto, actualizado anualmente en los términos **del** artículo 73 **del** Estatuto Tributario para las acciones o cuotas **de** interés social, a partir **de** su adquisición. Las acciones o cuotas **de** interés social adquiridas antes **del** primero (1) **de** enero **de** 2006, se entenderán adquiridas en el año 2006.

Si el valor calculado conforme a la anterior regla es mayor al valor intrínseco de las acciones, se tomará este último.

El valor intrínseco se calculará dividiendo el patrimonio contable a primero (1) **de enero de** cada año, entre las acciones o cuotas **de** interés social en circulación.

(...)» (énfasis propio)

Nótese, entonces, que se **debe** considerar el valor intrínseco **de** las acciones o cuotas **de** interés social cuando éste es inferior al costo fiscal actualizado.

Por lo tanto, en el evento que el mencionado valor intrínseco sea mayor al referido costo fiscal actualizado, **de** la mera lectura **del** citado párrafo 3° se **desprende** que habrá **de** tenerse en cuenta este último para efectos **de** la base gravable **del** Impuesto. **CONCEPTO GENERAL SOBRE EL IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL** Mediante Sentencia C-405/23 la Corte Constitucional **de**claró exequible el artículo 77 **de** la Ley 2277 **de** 2022 y exhortó al Congreso **de** la República «a establecer un tratamiento tributario diferenciado frente a las transacciones económicas que, podrían estar gravadas con el impuesto **de** timbre, pero que no necesariamente darían cuenta **de** una efectiva capacidad contributiva».

Pronunciamientos compilados:

Concepto 002211 - interno 224 **de** febrero 24 **de** 2023 (confirmado por el Concepto 010871 - interno 1124 **de** agosto 2 **de** 2023)

Concepto 006453 - interno 622 **de** mayo 30 **de** 2023

Concepto 011642 - interno 870 **de** agosto 11 **de** 2023

Concepto 014941 - interno 972 **de** septiembre 13 **de** 2023

ARTÍCULO 77. Modifíquese el inciso 3 y adiciónese un párrafo 3 al Artículo 519 **del** Estatuto Tributario, así:

Tratándose **de** documentos que hayan sido elevados a escritura pública, se causará el impuesto **de** timbre, en concurrencia con el impuesto **de** registro, siempre y cuando no se trate **de** la enajenación a cualquier título **de** bienes inmuebles cuyo valor sea inferior a veinte mil (20.000) UVT y no haya sido sujeto a este impuesto, o naves, o constitución o cancelación **de** hipotecas sobre los mismos. En el caso **de** constitución **de** hipoteca abierta, se pagará este impuesto sobre los respectivos documentos **de** deber.

PARÁGRAFO 3o. A partir **del** año 2023, la tarifa **del** impuesto para el caso **de** documentos que hayan sido elevados a escritura pública tratándose **de** la enajenación a cualquier título **de** bienes inmuebles cuyo valor sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT, la tarifa se **determinará** conforme con la siguiente tabla:

Rangos en UVT		Tarifa marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
0	20.000	0%	0%
> 20.000	50.000	1,5%	(Valor de la enajenación en UVT menos 20.000 UVT) x 1,5%
> 50.000	En adelante	3%	(Valor de la enajenación en UVT menos 50.000 UVT) x 3% + 450 UVT

I. CAUSACIÓN Y BASE GRAVABLE

1. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública la enajenación **de** bienes inmuebles cuyo valor sea igual o superior a 20.000 UVT?

Del párrafo 3 **del** artículo 519 **del** Estatuto Tributario se **desprende** que el Impuesto se causa inclusive cuando se eleva a escritura pública la enajenación -a cualquier título- **de** inmuebles cuyo valor sea igual o inferior a 20.000 UVT; no obstante, en tal caso la tarifa aplicable es **del** 0%.

1.1. ¿Se causa el Impuesto al momento **de** la firma **de** la escritura pública o **de** su registro en la oficina **de** registro **de** instrumentos públicos?

Se reitera lo plasmado en el inciso 3° **del** artículo 519 **del** Estatuto Tributario; esto es, que se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública el respectivo documento **de** que trata dicha disposición.

2. ¿Cómo se calcula el Impuesto? ¿Sobre las primeras 20.000 UVT **del** valor **del** inmueble enajenado se aplica la tarifa **del** 0%, sobre el valor superior a 20.000 UVT y hasta las 50.000 UVT se aplica la tarifa **del** 1,5% y sobre el valor que exceda **de** 50.000 UVT se aplica la tarifa **del** 3%?

La tarifa **del** Impuesto es marginal y progresiva, tal y como se **desprende** **del** párrafo 3° **del** artículo 519 **del** Estatuto Tributario.

Sobre estos conceptos, el Consejo **de** Estado, Sala **de** lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. LIGIA LÓPEZ DÍAZ, en Sentencia **del** 8 **de** septiembre **de** 2005, Radicación No. 11001-03-27-000-2003-00083-01(14203) señaló:

«Es continua cuanto el mismo porcentaje o tarifa se aplica a toda base gravable que se encuentra **dentro** **del** rango o margen (...)

(...)

Las alícuotas continuas o globales (tarifas marginales) pueden generar "errores de saltos", esto es, cuando al aumentar la base gravable, el monto a pagar sufre un incremento mucho mayor, porque la mayor base imponible implica pasar a un rango para el que está prevista una tarifa superior.

Para evitar estos "saltos" se ha desarrollado la progresión por escalas (también llamada por escalones o por intervalos), en la cual la base imponible se divide de tal forma que a cada porción de la misma se le aplica la tarifa correspondiente al rango en que se ubica y el impuesto a pagar se determina sumando el valor obtenido en cada rango.» (énfasis propio)

Teniendo en cuenta esta cita jurisprudencial, así como la misma literalidad del parágrafo 3° del artículo 519 *ibidem*, es de colegir que, para efectos de calcular el Impuesto, se debe considerar el valor total (en UVT) de enajenación del inmueble.

Así, a modo de ejemplo:

Valor total de enajenación del inmueble: 77.000 UVT

Tarifa aplicable: 3%

Cálculo del Impuesto: $((77.000 \text{ UVT} - 50.000 \text{ UVT}) * 3\%) + 450 \text{ UVT}$

$(27.000 \text{ UVT} * 3\%) + 450 \text{ UVT}$

810 UVT + 450 UVT

1.260 UVT

3. ¿Qué alcance tiene la expresión «enajenación a cualquier título»? ¿Qué actos no deberían considerarse una enajenación para efectos del Impuesto?

Reiterando lo señalado en el Oficio 006184 del 12 de marzo de 2019, «se debe entender el término enajenación en su sentido natural y obvio; es decir, como aquella actuación por medio de la cual se transfiere la propiedad de un bien sin importar el modo o si es a título oneroso o gratuito» (énfasis propio).

No obstante, este concepto lato de enajenación no implica, en ningún caso, el desconocimiento de las exenciones del Impuesto sobre ciertos documentos (cfr. artículo 530 del Estatuto Tributario), como son las escrituras otorgadas por el Fondo Nacional del Ahorro con sus afiliados en lo relativo a vivienda, entre otros.

Ahora bien, para esta Subdirección ciertos actos, aunque conllevan la transferencia de la propiedad del inmueble, no deberían considerarse una enajenación para efectos del Impuesto:

- i) Aporte del inmueble a una sociedad nacional, siempre y cuando se cumplan las condiciones listadas en los artículos 319 y 319-1 del Estatuto Tributario.

Al respecto, es de traer a colación lo señalado en el Oficio 000457 del 10 de enero de 2020:

«Los aportes en especie son neutrales desde la perspectiva tributaria, esto es, dichos aportes no califican como una enajenación para efectos fiscales, siempre y cuando se satisfagan los requisitos consagrados en los artículos 319 y 319-1 del Estatuto Tributario (...）」 (énfasis propio)

Nótese que, contrario a lo señalado en el mencionado artículo 319, el artículo 319-2 *ibidem* especifica que constituye «enajenación para efectos fiscales» el aporte en especie a sociedades u otras entidades extranjeras, sin excepción alguna.

- ii) Transferencia del inmueble producto de un proceso de fusión o escisión, ya sea adquisitiva o reorganizativa, en tanto se cumplan las condiciones previstas en los artículos 319-3 a 319-6 del Estatuto Tributario para que dicha transferencia no constituya enajenación para efectos fiscales.

- iii) Transferencia del inmueble como consecuencia de la liquidación de la sociedad conyugal. «En efecto, una vez liquidada la sociedad conyugal los bienes que conformaban el activo de dicha sociedad no producen realmente un incremento neto del patrimonio de ninguno de los cónyuges, toda vez que desde el matrimonio y durante la vigencia de la sociedad conyugal se conforma una sociedad de bienes y estos hacen parte del patrimonio de los consortes desde el momento en que generan el correspondiente ingreso» (énfasis propio) (cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, Sentencia del 15 de junio de 2017, Radicación No. 63001-23-31-000-2011-00261-01(22570)).

Es de advertir que, incluso para efectos de la retención en la fuente, en el artículo 1.2.5.2. del Decreto 1625 de 2016 se asume que «Cuando se trate de apartamento o casa de habitación, recibido por uno de los cónyuges a título de gananciales, se tomará como fecha de adquisición la del título debidamente registrado mediante el cual fue adquirido por cualquiera de los cónyuges, antes de disolverse la sociedad conyugal» (énfasis propio).

En todo caso, cada una **de** las operaciones antes señaladas, así como cualquier otra afín o similar, **debe** obedecer a una razón o propósito económico y/o comercial aparente, so pena **de** configurar abuso en materia tributaria en los términos **del** artículo 869 **del** Estatuto Tributario, con sus correspondientes consecuencias (e.g. la recaracterización o reconfiguración **de** la operación o serie **de** operaciones y el **desconocimiento de** sus efectos).

A diferencia **de** los actos previamente listados, se considera que la transferencia **de** la propiedad **de** un inmueble en el marco **de** una fiducia mercantil constituye una enajenación para efectos **del** Impuesto, al no existir disposición **de** orden tributario que disponga lo contrario para efectos fiscales. Precisamente, los artículos 1226 y 1233 **del** Código **de** Comercio prevén:

«ARTÍCULO 1226. <CONCEPTO **DE** LA FIDUCIA MERCANTIL>. La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud **del** cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o mas bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad **determinada** por el constituyente, en provecho **de** éste o **de** un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

(...)

ARTÍCULO 1233. <SEPARACIÓN **DE** BIENES FIDEICOMITIDOS>. Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitidos **deberán** mantenerse separados **del** resto **del** activo **del** fiduciario y **de** los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo.» (énfasis propio)

3.1. ¿Por qué se entiende que las transferencias a título gratuito **de** bienes inmuebles, solemnizadas mediante escritura pública, dan lugar al Impuesto?

Como fuera explicado en el punto anterior, la expresión «enajenación a cualquier título», **de** que tratan tanto el inciso 3° **del** artículo 519 **del** Estatuto Tributario como el parágrafo 3° **de** esta misma norma, comprende las transferencias a título gratuito.

Además **del** Oficio 006184 **del** 12 **de** marzo **de** 2019, también refuerza esta conclusión la sentencia **del** 25 **de** mayo **de** 2017, Radicación No. 11001-03-27-000-2013-00025-00(20436) **del** Consejo **de** Estado, Sala **de** lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, aun cuando el análisis efectuado en esta providencia versó sobre el artículo 24 **del** Estatuto Tributario, ya que, al final **de** cuentas, la interpretación se sustentó en lo ordenado por el artículo 28 **del** Código Civil (significado **de** las palabras) que también gobierna la interpretación **del** citado artículo 519:

«El concepto **de** enajenación (...) **debe** entenderse en su sentido natural y obvio, como la acción **de** "pasar o transmitir a alguien el dominio **de** algo o algún otro **derecho** sobre ello." **De** otra parte, la precisión en cuanto a que **tal** enajenación, puede hacerse a cualquier título, es muestra inequívoca **de** que la norma no excluye ningún negocio jurídico, es **decir**, que no interesa si se hace a título gratuito u oneroso, pues lo **determinante**, se insiste, es que la operación produzca un traslado **del** dominio.

De acuerdo con esa **definición del** término "enajenación", y habida cuenta **de** que la donación entre vivos, **de** conformidad con el artículo 1443 **del** C.C. "(...) es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte **de** sus bienes a otra persona que la acepta", se impone concluir, que la donación implica "enajenar". En otras palabras, que la donación apareja el concepto **de** enajenación (...)» (énfasis propio)

3.2. ¿Se causa el Impuesto cuando el bien inmueble es transferido como consecuencia **de** una sucesión por causa **de** muerte? En caso **de** ser así ¿la causación **del** Impuesto se **debe** analizar en relación con cada bien inmueble que conforme el acervo o masa **de** bienes que el difunto ha **dejado**?

El artículo 673 **del** Código Civil señala que la sucesión por causa **de** muerte es uno **de** los modos **de** adquirir el dominio; por ende, teniendo en cuenta lo indicado en los puntos #3 y #3.1. **de** este título, es **de** colegir que, para efectos **del** Impuesto, el concepto **de** «enajenación a cualquier título» comprende la transferencia **de** la propiedad **de** un bien inmueble como consecuencia **de** dicha sucesión.

Ahora bien, sin **desconocer** que la sucesión puede darse a título universal o singular (cfr. artículo 1008 **del** Código Civil), la verificación sobre la causación **del** Impuesto **deberá** llevarse a cabo considerando la totalidad **de** los bienes inmuebles que conforman el acervo que el difunto ha **dejado** y que son objeto **de** transferencia (adjudicación). Esto, por cuanto, **del** numeral 3 **del** artículo 3 **del** Decreto 902 **de** 1988 (por el cual se autoriza la liquidación **de** herencias y sociedades conyugales vinculadas a ellas ante notario público y se dictan otras disposiciones) se **desprende** que, con la liquidación **de** la herencia, se extiende una sola escritura pública:

«Artículo 3° Para la liquidación **de** la herencia y **de** la sociedad conyugal cuando fuere el caso, se procederá así:

(...)

3. Diez (10) días **después de** publicado el edicto sin que se hubiere formulado oposición por algún interesado y cumplida la intervención **de** las autoridades tributarias en los términos establecidos por las disposiciones correspondientes, siempre que los impuestos a cargo **del** causante hubieren sido cancelados o se hubiere celebrado acuerdo **de** pago con los respectiva autoridad, procederá el notario a extender escritura pública, con la cual quedará **solemnizada y perfeccionada la partición o adjudicación de la herencia** (...). Dicha escritura **deberá** ser suscrita por los asignatarios (...) o por sus apoderados.

(...)

*El notario **no** podrá extender la respectiva escritura, sin el lleno **de** los requisitos exigidos por el presente numeral.» (énfasis propio)*

Al respecto, es menester recordar que, **de** conformidad con el inciso 3° **del** artículo 519 **del** Estatuto Tributario, la causación **del** Impuesto se materializa cuando el documento que involucra la enajenación a cualquier título (adjudicación para el caso **de** la sucesión por causa **de** muerte) **de** bienes inmuebles -cuyo valor en conjunto sea mayor a 20.000 UVT y no hayan sido objeto **de** este Impuesto- se eleva a escritura pública.

De allí que, con el propósito **de** determinar la respectiva carga impositiva, no resulte viable examinar por separado cada uno **de** los bienes inmuebles adjudicados ni tener en cuenta las respectivas asignaciones realizadas a los herederos.

En este punto, es importante igualmente señalar que, a la luz **del** artículo 515 **del** Estatuto Tributario, los sujetos pasivos serán todas aquellas «*personas naturales o jurídicas, sus asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente*» que intervengan como suscriptores **de** la escritura pública mediante la cual se solemniza y perfecciona la partición o adjudicación **de** la herencia.

Para ilustrar lo anterior:

*Una masa sucesoral está integrada por los siguientes bienes: (i) efectivo, por un monto equivalente a 7.000 UVT, (ii) inmueble #1, cuyo valor equivale a 10.000 UVT, (iii) inmueble #2, cuyo valor equivale a 10.000 UVT, (iv) inmueble #3, cuyo valor equivale a 10.000 UVT, y (v) obras **de** arte, cuyo valor equivale a 25.000 UVT.*

*El valor total **de** los inmuebles #1, #2 y #3 corresponde a 30.000 UVT. No es relevante, para efectos **del** Impuesto, el valor **del** efectivo ni **de** las obras **de** arte.*

*Por ende, la escritura pública mediante la cual se formaliza la adjudicación **de** la herencia dará lugar a la causación **del** Impuesto, tomando como base gravable el monto **de** 30.000 UVT.*

4. ¿Qué alcance tiene la expresión «en concurrencia con el impuesto **de** registro»?

La expresión en comento implica que el documento elevado a escritura pública dará lugar a la causación tanto **del** impuesto territorial **de** registro (cfr. artículos 226 y siguientes **de** la Ley 223 **de** 1995) como **del** impuesto **de** timbre nacional, **de** acuerdo con la normativa aplicable en relación con cada uno.

Sea **de** anotar que, aunque el párrafo **del** artículo 226 **de** la Ley 223 **de** 1995 señala que «*Cuando el documento esté sujeto al impuesto **de** registro **de** que trata la presente ley, **no se causará impuesto **de** timbre nacional***» (énfasis propio), sobre tal disposición prevalece lo contemplado en el inciso 3 **del** artículo 519 **del** Estatuto Tributario, al ser ley posterior (*lex posterior derogat priori*), acorde con el artículo 2 **de** la Ley 153 **de** 1887.

5. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública una constitución o cancelación **de** hipoteca sobre un bien inmueble?

De conformidad con el inciso 3 **del** artículo 519 **del** Estatuto Tributario, el Impuesto no se causa cuando la constitución o cancelación **de** hipoteca sobre un bien inmueble se ha elevado a escritura pública.

6. Si el Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado – FRISCO enajena un inmueble a un tercero ¿se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública dicha enajenación?

El FRISCO, según el artículo 90 **de** la Ley 1708 **de** 2014, es «*una cuenta especial sin personería jurídica administrada por la Sociedad **de** Activos Especiales S.A.S. (SAE), sociedad **de** economía mixta **del** orden nacional autorizada por la ley, **de** naturaleza única y sometida al régimen **del** derecho privado, **de** acuerdo con las políticas trazadas por el Consejo Nacional **de** Estupefacientes o su equivalente*» (énfasis propio).

El artículo 92 *ibidem* prevé, a su vez:

*«ARTÍCULO 92. Mecanismos para facilitar la administración **de** bienes. Los bienes con extinción **de** dominio y afectados con medidas cautelares **dentro del** proceso **de** extinción **de** dominio podrán ser administrados utilizando, **de** forma individual o concurrente, alguno **de** los siguientes mecanismos:*

1. *Enajenación.*

(...)» (énfasis propio)

El artículo 93 *ibidem* señala, en línea con lo anterior:

*«ARTÍCULO 93. Enajenación temprana, chatarrización, **demolición** y **destrucción**. El **administrador del Frisco**, previa aprobación **de** un Comité conformado por un representante **de** la Presidencia **de** la República, un representante **del** Ministerio **de** Hacienda y Crédito Público y un representante **del** Ministerio **de** Justicia y **del** Derecho y la Sociedad **de***

Activos Especiales SAS en su calidad **de** Secretaría Técnica, **deberá enajenar, destruir, demoler** o chatarrizar tempranamente los bienes con medidas cautelares **dentro del proceso de extinción de dominio** cuando se presente alguna **de** las siguientes circunstancias:

(...)

PARÁGRAFO 2. (...)

La Sociedad de Activos Especiales (SAE) podrá enajenar tempranamente en favor **de** la Agencia Nacional **de** Tierras (ANT) o quien haga sus veces, como primera opción, los **inmuebles rurales sociales** que no sean necesarios para el giro ordinario **de** los negocios sociales, que no se requieran para la aplicación **de** la metodología **de** valoración prevista en el artículo 92 **de** esta Ley, y se requieran para reforma rural integral. (...)

PARÁGRAFO 3. El administrador del FRISCO podrá transferir el dominio de bienes inmuebles con medidas cautelares dentro de procesos de extinción de dominio, previa aprobación del Comité y teniendo en cuenta las circunstancias de que trata el presente artículo, a un patrimonio autónomo que constituya la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas de acuerdo con las competencias establecidas en el artículo 245 de la Ley 1753 de 2015 para desarrollar en cualquier lugar de Colombia, por si sola o en convenio con cualquier autoridad o entidad de orden nacional, departamental, distrital y municipal programas y/o proyectos de renovación urbana o desarrollo urbano que tengan componentes de utilidad pública o interés social, siempre que, la Agencia Nacional Inmobiliaria presente a la SAE la viabilidad del programa y/o proyecto, y esta última lo apruebe. (...)» (énfasis propio)

Nótese entonces que: (i) contrario a lo planteado en el interrogante, es la SAE y no el FRISCO quien enajena, entre otros bienes, los inmuebles involucrados en procesos **de extinción de dominio**, y (ii) la SAE es una sociedad **de economía mixta del orden nacional**, sometida al régimen **del derecho privado**.

Ahora bien, como se ha señalado en el presente pronunciamiento, el Impuesto se causa cuando se eleva a escritura pública «en concurrencia con el impuesto de registro, siempre y cuando no se trate de la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor sea inferior a veinte mil (20.000) UVT y no haya sido sujeto a este impuesto» (énfasis propio), acorde con el artículo 519 **del** Estatuto Tributario.

Al respecto, es preciso tener en cuenta lo señalado por esta Entidad en el Concepto 095978 **del 14 de diciembre de 1998**:

«El impuesto de timbre contemplado en el artículo 519 del Estatuto Tributario (...) implica que su causación es instantánea, es decir, que nace en el momento en que se suscribe el documento, por tratarse de un tributo cuya naturaleza jurídica es meramente instrumental o documental.

Precisamente el legislador tributario, atendiendo la naturaleza documental del impuesto de timbre, ha establecido que los contratos con un valor determinado que superen el monto señalado en la ley, en los que intervengan personas o entidades que ostenten el carácter de agentes de retención, están obligados a cancelar el impuesto de timbre, a través del mecanismo de la retención en la fuente.

(...)

Finalmente, es necesario examinar los artículos 530 y siguientes **del** Estatuto Tributario que contemplan:

«ARTICULO 530. SE ENCUENTRAN EXENTOS **DEL IMPUESTO DE TIMBRE**. <Fuente original compilada: L. 02/76 Art. 26.> Están exentos **del** impuesto:

(...)

24. El otorgamiento, la autorización y el registro **de** cualquier escritura pública **de** compraventa o **de** hipoteca **de** una vivienda **de** interés social **de** que trata la Ley 9 **de** 1989.

(...)

ARTICULO 530-1. <Artículo adicionado por el artículo 56 **de** la Ley 383 **de** 1997. El nuevo texto es el siguiente:> En ningún caso estarán sometidas al impuesto **de** timbre las escrituras públicas **de** enajenación **de** inmuebles para viviendas urbanas clasificadas en los estratos socioeconómicos uno, dos y tres.

(...)

ARTICULO 532. LAS ENTIDADES OFICIALES ESTAN EXENTAS **DEL PAGO DEL IMPUESTO DE TIMBRE**. <Fuente original compilada: L. 02/76 Art 28.> <Inciso modificado por el artículo 162 **de** la Ley 223 **de** 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las entidades de derecho público están exentas **del** pago **del** impuesto **de** timbre nacional.

Cuando en una actuación o en un documento intervengan entidades exentas y personas no exentas, las últimas deberán pagar la mitad del impuesto de timbre, salvo cuando la excepción se deba a la naturaleza del acto o documento y no a la calidad de sus otorgantes.

Cuando la entidad exenta sea otorgante, emisora o giradora del documento, la persona o entidad no exenta en cuyo

favor se otorgue el documento, estará obligada al pago del impuesto en la proporción establecida en el inciso anterior.

ARTICULO 533. QUÉ SE ENTIENDE POR ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO. <Fuente original compilada: L. 02/76 Art. 27.> <Artículo modificado por el artículo 61 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Para los finés tributarios de este Libro, son entidades de derecho público la Nación, los Departamentos, los Distritos Municipales, los Municipios, los entes universitarios autónomos y los organismos o dependencias de las ramas del poder público, central o seccional, con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta.» (énfasis propio)

Así las cosas, pese a que el Impuesto sea de índole documental, de las disposiciones antes transcritas se destaca que existen exenciones: (i) unas de carácter objetivo o según la naturaleza del acto o documento, como son p.ej. las señaladas en los artículos 530 numeral 24 y 530-1 del Estatuto Tributario, y (ii) otras de carácter subjetivo o según la calidad de los otorgantes del acto o documento, como es el caso de la prevista en los artículos 532 y 533 *ibidem* para las entidades de derecho público.

Teniendo en cuenta lo anterior, esta Subdirección concluye:

i) Cuando se eleve a escritura pública la enajenación de un inmueble realizada por la SAE cuyo valor sea igual o superior a 20.000 UVT y no haya sido sujeto al Impuesto, éste se causa y la misma SAE está obligada a pagarlo en su calidad de otorgante, en vista de que para efectos del Impuesto no se asimila a una entidad de derecho público, como se desprende de los artículos 532 y 533 *ibidem*.
Ahora, si el comprador del respectivo inmueble resultare ser una entidad de derecho público, en los términos antes señalados, estará exento del pago del Impuesto, con lo cual la SAE deberá asumir el pago del 50% su valor.

ii) Lo anterior, sin perjuicio de las exenciones de carácter objetivo que se deberán evaluar y determinar en cada caso particular.

Esto mismo ya se había sostenido en el Oficio 097540 del 17 de noviembre de 2006 al haberse expresado que «*las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del estado, se encuentran sujetas al impuesto de timbre, salvo que la exención se deba al acto o contrato*».

7. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública la enajenación de un inmueble que es adquirido por una entidad de derecho público (p.ej. la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI)?

Como fuera señalado en el punto anterior, el Impuesto es de índole documental; es por ello que, si se eleva a escritura pública la enajenación de un inmueble de las condiciones señaladas en el parágrafo 3° del artículo 519 del Estatuto Tributario, el Impuesto se causará, sin perjuicio de las exenciones de carácter objetivo o subjetivo a que haya lugar.

Precisamente, sobre éstas últimas, los artículos 532 y 533 *ibidem* señalan que las entidades de derecho público están exentas de su pago.

Sobre la ANI, es de tener presente lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto Ley 4165 de 2011:

«**ARTÍCULO 1o. CAMBIO DE NATURALEZA JURÍDICA Y DENOMINACIÓN DEL INSTITUTO NACIONAL DE CONCESIONES.** *Cámbiase la naturaleza jurídica del Instituto Nacional de Concesiones (INCO) de establecimiento público a Agencia Nacional Estatal de Naturaleza Especial, del sector descentralizado de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, financiera y técnica, que se denominará Agencia Nacional de Infraestructura, adscrita al Ministerio de Transporte.*» (énfasis propio)

Por lo tanto, como entidad de derecho público que es, la ANI no está obligada al pago del Impuesto que se cause en los términos antes señalados.

En todo caso, si el vendedor del inmueble no resultare ser una entidad exenta del pago del Impuesto y asumiendo que no es aplicable una exención de carácter objetivo, éste deberá asumir el pago del 50% del mismo, tal y como se indica en el artículo 532 del Estatuto Tributario.

8. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública la adjudicación de un inmueble con motivo de la liquidación de una sociedad? Esto, partiendo de la base que el valor del inmueble es igual o superior a 20.000 UVT.

El artículo 247 del Código de Comercio establece:

«**ARTÍCULO 247. <DISTRIBUCIÓN DE REMANENTE ENTRE SOCIOS - PROCEDIMIENTO>.** *Pagado el pasivo externo de la sociedad, se distribuirá el remanente de los activos sociales entre los asociados, conforme a lo estipulado en el contrato o a lo que ellos acuerden.*

La distribución se hará constar en acta en que se exprese el nombre de los asociados, el valor de su correspondiente interés social y la suma de dinero o los bienes que reciba cada uno a título de liquidación.

<Ver Notas **de** Vigencia> Tal acta se protocolizará en una notaría **del** lugar **del** domicilio social, junto con las diligencias **de** inventario **de** los bienes sociales y con la actuación judicial en su caso.

PARÁGRAFO. Cuando se hagan adjudicaciones **de** bienes para cuya enajenación se exijan formalidades especiales en la ley, **deberán** cumplirse éstas por los liquidadores. Si la formalidad consiste en el otorgamiento **de** escritura pública, bastará que se eleve a escritura la parte pertinente **del** acta indicada.» (énfasis propio)

Ahora bien, como fuera señalado en el punto No. 3 **de** este título, «se **debe** entender el término enajenación en su sentido natural y obvio; es **decir**, como aquella actuación por medio **de** la cual se transfiere la propiedad **de** un bien sin importar el modo o si es a título oneroso o gratuito» (énfasis propio) (cfr. Oficio 006184 **del** 12 **de** marzo **de** 2019).

Así las cosas, a falta **de** una disposición legal que exonere la operación objeto **de** consulta o **de** una norma que estipule expresamente que no constituye una enajenación para efectos fiscales, es **de** colegir que el Impuesto se causa cuando se eleva a escritura pública la adjudicación **de** un inmueble (en los términos **del** artículo 519 **del** Estatuto Tributario) con motivo **de** la liquidación **de** una sociedad.

9. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública la dación en pago **de un inmueble por parte de una sociedad en el marco de un proceso de reorganización empresarial? Esto, partiendo de la base que el valor del inmueble es igual o superior a 20.000 UVT**

El artículo 68 **de** la Ley 1116 **de** 2006 dispone:

«**ARTÍCULO 68. FORMALIDADES.** El acuerdo **de** reorganización y el **de** adjudicación **deberán** constar íntegramente en un documento escrito, firmado por quienes lo hayan votado favorablemente. Cuando el acuerdo tenga por objeto transferir, modificar, limitar el dominio u otro **derecho** real sobre bienes sujetos a registro, constituir gravámenes o cancelarlos, la inscripción **de** la parte pertinente **del** acta en el correspondiente registro será suficiente sin que se requiera el otorgamiento previo **de** escritura pública u otro documento.

(...)

Para efectos **de** timbre, impuestos y **derechos de** registro el acuerdo **de** reorganización o **de** adjudicación, al igual que las escrituras públicas otorgadas en su desarrollo o ejecución, incluidas aquellas que tengan por objeto reformas estatutarias o daciones en pago sujetas a dicha solemnidad, directamente relacionadas con el mismo, serán documentos sin cuantía. Los documentos en que consten las **deudas** una vez reestructuradas quedan exentos **del** impuesto **de** timbre.

(...)» (énfasis propio)

En línea con lo anterior, es preciso traer a colación lo señalado por la Superintendencia **de** Sociedades mediante Oficio N° 220 -116668 **del** 16 **de** julio **de** 2020, el cual indicó que **del** artículo 68 **de** la Ley 1116 **de** 2006 se puede inferir lo siguiente:

«(...)

3. Para efectos **de** timbre, impuestos y **derechos de** registro, sobre los bienes sujetos a registro **de** la sociedad o persona natural comerciante en trámite **de** reorganización, respecto **de** los cuales, en el acuerdo **de** reorganización aprobado y confirmado, se haya acordado transferir, modificar, limitar el dominio u otro **derecho** real, constituir gravámenes o cancelarlos, el acuerdo **de** reorganización o **de** adjudicación contentivo **de** tales actos, serán documentos sin cuantía.

4. La norma en análisis, confiere la misma prerrogativa **de** ser considerados documentos sin cuantía, al igual que el acuerdo **de** reorganización o **de** adjudicación, a las siguientes escrituras públicas: 4.1 Otorgadas en desarrollo o ejecución **del** acuerdo **de** reorganización **debidamente** confirmado o **del** acuerdo **de** adjudicación, directamente relacionadas con el mismo. 4.2 Aquellas que tengan por objeto reformas estatutarias o, 4.3 Daciones en pago sujetas a dicha solemnidad.

5. Así mismo, los documentos en que consten las **deudas** una vez reestructuradas quedan exentas **del** impuesto **de** timbre.

(...)» (énfasis propio)

Del oficio **de** la Superintendencia **de** Sociedades se evidencia que la prerrogativa **de** ser considerados documentos sin cuantía, para efectos **del** impuesto **de** timbre (entre otros), aplica a los documentos en los que consten **deudas** reestructuradas y a las escrituras públicas que tengan por objeto daciones en pago sujetas a dicha solemnidad, entre otras actuaciones.

Sobre las actuaciones y documentos sin cuantía y si están gravados con este Impuesto, la doctrina **de** este Despacho ha señalado que son los que «(...) están relacionados en el artículo 523 **del** Estatuto Tributario» (cfr. Oficio No. 014605 **del** 19 **de** diciembre **de** 2008). Esto sin perjuicio **de** las precisiones que se hace en los artículos 1.4.1.1.2 y 1.4.1.4.5 **del** Decreto 1625 **de** 2016. El análisis **de** estas disposiciones permite establecer que no figuran las escrituras públicas que tengan por objeto daciones en pago **dentro de** un proceso **de** reorganización empresarial.

Así las cosas, se concluye que las daciones en pago sujetas a escritura pública en el marco **de** un proceso **de** reorganización empresarial no causarán el Impuesto, al no estar relacionadas en el artículo 523 **del** Estatuto Tributario.

II. SUJETOS PASIVOS

1. ¿Quiénes son los contribuyentes y responsables **del** Impuesto?

Los artículos 514 a 516 **del** Estatuto Tributario establecen:

«ARTICULO 514. CONTRIBUYENTES O RESPONSABLES SON SUJETOS PASIVOS. Son sujetos pasivos **de** la obligación tributaria o **de** las sanciones las personas o entidades como contribuyentes o responsables **de** la obligación o **de** la sanción.

ARTICULO 515. QUIENES SON CONTRIBUYENTES. <Artículo modificado por el artículo 32 **de** la Ley 6 **de** 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, sus asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos.

Así mismo es contribuyente aquel a cuyo favor se expida, otorque o extienda el documento.

ARTICULO 516. QUIENES SON RESPONSABLES. <Artículo modificado por el artículo 33 **de** la Ley 6 **de** 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Son responsables por el impuesto y las sanciones todos los agentes **de** retención, incluidos aquellos, que aún sin tener el carácter **de** contribuyentes, **deben** cumplir las obligaciones **de** éstos por disposición expresa **de** la ley.» (énfasis propio)

Sin perjuicio **de** lo antes reseñado, el Impuesto puede ser asumido económicamente por las partes o por una sola **de** ellas, pues la Ley no ha establecido una forma **de** distribución **del** porcentaje, tal y como se indicó en el Concepto 025515 **del** 30 **de** abril **de** 2002.

2. Para efectos **del** Impuesto ¿qué sujetos son asimilados a personas naturales o jurídicas?

El artículo 1.4.1.1.1. **del** Decreto 1625 **de** 2016 contempla que «Para efectos **del** impuesto **de** timbre se consideran asimiladas a personas jurídicas y naturales las señaladas en materia **de** impuesto **de** renta y complementario» (énfasis propio).

Habiendo analizado la normativa relacionada con este último impuesto, en el Oficio 000007 - interno 2 **del** 2 **de** enero **de** 2023 se concluyó que tales asimiladas corresponden a «aquellas listadas en disposiciones como los artículos 7, 11, 13, 14, 16 y 17 **del** Estatuto Tributario».

3. ¿Quiénes **deben** obrar como agentes **de** retención para efectos **del** inciso 3 y **del** párrafo 3 **del** artículo 519 **del** Estatuto Tributario?

El artículo 518 **del** Estatuto Tributario prevé:

«ARTICULO 518. AGENTES **DE** RETENCIÓN. <Artículo modificado por el artículo 35 **de** la Ley 6 **de** 1992. El nuevo texto es el siguiente:> **Deberán** responder como agentes **de** retención, a más **de** los que señale el reglamento:

(...)

2. Los notarios por las escrituras públicas.

(...)

4. Los agentes diplomáticos **del** Gobierno Colombiano, por los documentos otorgados en el exterior.

(...)» (énfasis propio)

4. ¿Sólo serán agentes **de** retención los notarios o también fungen como tales las personas jurídicas, sociedades **de** hecho y demás asimiladas que intervengan como otorgantes o suscriptores **de** las respectivas escrituras públicas?

En lo que a las escrituras públicas se refiere, los artículos 518 **del** Estatuto Tributario y 1.4.1.2.4. **del** Decreto 1625 **de** 2016 señalan puntualmente que actuarán como agentes **de** retención **del** Impuesto los notarios.

Esta última disposición contempla:

«ARTÍCULO 1.4.1.2.4. AGENTES **DE** RETENCIÓN **DEL** IMPUESTO **DE** TIMBRE. Actuarán como agentes **de** retención **del** impuesto **de** timbre, y serán responsables por su valor total:

1. Los notarios por las escrituras públicas.

2. Las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera **de** Colombia.
3. Las entidades **de** derecho público, las empresas industriales y comerciales **del** Estado y las sociedades **de** economía mixta.
4. Las personas jurídicas, las sociedades **de** hecho y **demás** asimiladas.
5. Las personas naturales o asimiladas que tengan la calidad **de** comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieran unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a \$168.800.000 (Valor año base 1992).
6. Los agentes diplomáticos **del** Gobierno Colombiano, por los documentos otorgados en el exterior.
7. Los bancos por el impuesto correspondiente a los cheques.
8. Los almacenes generales **de** depósito por los certificados y bonos **de** prenda.
9. Las entidades **de** cualquier naturaleza, por la emisión **de** títulos nominativos o al portador.

PARÁGRAFO. Cuando en un documento o actuación intervenga más **de** un agente retenedor **de** los señalados en los numerales uno (1) a cinco (5) **del** presente artículo, responderá por la respectiva retención, el agente **de** retención señalado conforme al orden **de** prelación **de** los mismos numerales. En caso **de** que intervengan en el documento o actuación, varios agentes **de** retención **de** la misma naturaleza **de** los enumerados en los diferentes numerales mencionados, responderá por la respectiva retención, respetando dicho orden **de** prelación, la entidad o persona que efectúe el pago.» (énfasis propio)

Por lo tanto, aun cuando -en gracia **de** discusión- se admitiera que, tratándose **de** documentos que se elevan a escritura pública, intervienen otros agentes **de** retención diferentes a los notarios, es menester concluir que dicha responsabilidad únicamente les corresponde a éstos últimos, en atención al orden **de** prelación dispuesto en el artículo 1.4.1.2.4. *ibidem*, ya que ocupan el primer lugar.

III. RETENCIÓN Y PAGO

1. ¿En qué términos **debe** ser expedido el certificado **de** retención?

En lo referente a este certificado, el artículo 539-2 **del** Estatuto Tributario dispone:

«ARTICULO 539-2. OBLIGACIÓN **DE** EXPEDIR CERTIFICADOS. <Artículo modificado por el artículo 41 **de** la Ley 6 **de** 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los agentes **de** retención en timbre **deberán** expedir al contribuyente, por cada **causación y pago del gravamen**, un certificado, según el formato que prescriba la Unidad Administrativa Especial Dirección General **de** Impuestos Nacionales<1>, en el que conste:

1. La **descripción del** documento o acto sometido al impuesto, con indicación **de** su fecha y cuantía.
2. Los apellidos y nombre o razón social y número **de** identificación tributaria **de** las personas o entidades que intervienen en el documento o acto.
3. El valor pagado, incluido el impuesto y las sanciones e intereses, cuando fuere el caso.» (énfasis propio)

2. ¿Procede la **devolución del** Impuesto por pagos en exceso o **de** lo no debido?

Si, en los términos **de** artículo 1.2.4.16. **del** Decreto 1625 **de** 2016; norma que consagra:

«Tratándose **de** retenciones en la fuente a título **de** impuesto **de** timbre nacional que se hayan practicado en exceso o indebidamente, el agente retenedor podrá, en lo pertinente, aplicar el procedimiento previsto en este artículo. Con tal finalidad, el afectado acreditará las circunstancias y pruebas **de** la configuración **del** pago en exceso o **de** lo no debido en relación con el impuesto objeto **de** la retención que motiva la solicitud y procederá la devolución, siempre y cuando no haya transcurrido el término **de** prescripción **de** la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 **del** Código Civil, contado a partir **de** la fecha en que se practicó la retención.

Las sumas objeto **de** devolución **de** las retenciones en la fuente a que se refiere el inciso anterior, podrán **descontarse del** monto **de** las retenciones que por otros impuestos estén pendientes por **declarar** y consignar en el periodo en el que se presente la solicitud **de** devolución.» (énfasis propio)

3. ¿Qué formulario se **debe** emplear para el pago **del** Impuesto?

Con fines meramente informativos se comparte lo expuesto por la Subdirección **de** Recaudo **de** la Dirección **de** Gestión **de** Impuestos **de** esta Entidad:

- El Impuesto retenido **debe declararse** utilizando el Formulario 350 – **Declaración de Retenciones** en la Fuente (ver renglón 83 «*Retenciones impuesto de timbre nacional*»).
- Para efectos **del pago** por parte **del agente retenedor** se **debe emplear** el Formulario 490 – Recibo Oficial **de Pago Impuestos Nacionales**.

CONCEPTOS GENERALES SOBRE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES

A. **IMPUESTO NACIONAL SOBRE PRODUCTOS PLÁSTICOS DE UN SOLO USO UTILIZADOS PARA ENVASAR, EMBALAR O EMPACAR BIENES** Mediante Auto **de** septiembre 4 **de** 2023 en el expediente No. 11001-03-27-000-2023-00018-00 (27715) el Consejo **de** Estado, Sala **de** lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, **decretó** la suspensión provisional **de** la doctrina oficial en lo relativo a la interpretación realizada sobre el sujeto pasivo **del** Impuesto.

Mediante Sentencia C-506/23 la Corte Constitucional **declaró** inexecutable la expresión «*bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en*», contemplada en los numerales 1º y 2º **del** literal c) **del** artículo 50 **de** la Ley 2277 **de** 2022. También **declaró** executable el artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022, por el cargo analizado en la dicha providencia. Mediante Sentencia **de** radicación No. 11001-03-27-000-2023-00014-00 (27616) **decide** el medio **de** control **de** nulidad contra los Conceptos 000641 interno 91 **de** 20 **de** enero **de** 2023, 100000202-0204 **de** 20 **de** febrero **de** 2023 y 002390 interno 255 **de** 1 **de** marzo **de** 2023, en el que niega las pretensiones **de** la **demandante**.

Pronunciamientos compilados:

Concepto 000641 - interno 91 **de** enero 20 **de** 2023 (confirmado mediante los Conceptos 006427 - interno 728 **de** mayo 30 **de** 2023 y 007498 - interno 2034 **de** diciembre 21 **de** 2023)
Oficio 002390 - interno 255 **de** marzo 1 **de** 2023 (confirmado mediante el Concepto 003298 - interno 729 **de** mayo 30 **de** 2023)
Concepto 007966 - interno 733 **de** junio 29 **de** 2023

1. ¿El Impuesto se caracteriza por ser indirecto, **de** causación instantánea y monofásico?

El Impuesto se caracteriza por ser:

- Indirecto, en la medida que grava la venta o importación **De** acuerdo con la Organización para la Cooperación y el **Desarrollo Económicos** – OCDE, los impuestos indirectos son aquellos que gravan transacciones, bienes o eventos, por oposición a los impuestos directos que gravan la obtención **de** rentas o la propiedad (cfr. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>). **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. El Impuesto no evalúa directamente la capacidad contributiva **del** sujeto pasivo y responsable ni está en función **de** su ingreso o propiedad (cfr. Sentencias C-209 **de** 2016, M.P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, y C-593 **de** 2019, M.P. CRISTINA PARDO SCHLESINGER, **de** la Corte Constitucional).
- **De** causación instantánea, por cuanto «*se causa **de** manera simultanea [sic] a la realización **del** hecho imponible*» (énfasis propio) (cfr. Sentencia C-1006 **de** 2003 **de** la Corte Constitucional, M.P. Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA), tal y como se **desprende de** la lectura **de** los incisos 2º y 3º **del** artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022.
- Monofásico **de** primera etapa, pues sólo se causa en (i) la venta o el retiro para consumo efectuados por el productor, o (ii) la importación para consumo propio.

1.1. ¿Quiénes son contribuyentes **del** Impuesto?

Son contribuyentes **del** Impuesto los productores o importadores, según el caso, **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados **para** envasar, embalar o empacar bienes, quienes -a la par- fungen como responsables **del** mismo, tal y como lo prevé el inciso 4 **del** artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022.

1.2. ¿Cómo puede ser monofásico el Impuesto cuando el artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022 establece diferentes escenarios **de** causación?

Es cierto que el artículo 51 en comentario establece diferentes escenarios en los cuales se puede causar el Impuesto; sin embargo, estos son excluyentes entre sí, es **decir**, cuando se causa el Impuesto en un escenario no se causa en el otro. Consecuentemente, sobre el mismo producto plástico **de** un solo uso gravado, sólo se verifica el Impuesto una única vez, como se explica a continuación:

- Habiéndose causado en la importación, esto es, en la fecha en que se nacionalice el producto plástico **de** un solo uso, el Impuesto no se causa nuevamente en las posteriores operaciones que se lleven a cabo, ya sea venta o retiro para consumo, toda vez que -en el caso **de** éstas últimas- no interviene su productor.
- Habiéndose causado en la venta efectuada por el productor, el Impuesto no se causa nuevamente en las posteriores operaciones que se lleven a cabo, ya sea otra venta o retiro para consumo, toda vez que -en el caso **de** éstas últimas- no interviene su productor.
- Habiéndose causado en el retiro para consumo realizado por el productor, es **de** colegir que el producto plástico **de** un solo uso no puede ser objeto **de** una posterior venta o **de** un nuevo retiro para consumo, tal y como se **desprende de** lo explicado en el punto #3.4 **de** este pronunciamiento.

2. ¿A partir **de** qué fecha es exigible el Impuesto? ¿Se **debe** discriminar en la factura **de** venta?

Ya que el Impuesto es **de** causación instantánea, éste es exigible a partir **de** la entrada en vigencia **de** la Ley 2277 **de** 2022, tal y como se **desprende de** su artículo 96.

De otra parte, en la medida que «*El sujeto pasivo y responsable **del** impuesto es el productor o importador, según corresponda*», acorde con el inciso 4° **del** artículo 51 *ibidem*, no se evidencia la obligación **de** discriminarlo en la factura **de** venta, ya que el comprador **del** bien, sea éste un producto plástico **de** un solo uso o un bien ya envasado, embalado o empacado en un producto plástico **de** un solo uso, no tiene la calidad **de** sujeto pasivo **de** éste.

2.1. ¿Se puede informar el Impuesto generado y causado en la factura **de** venta?

Se reitera lo expresado en el sub-numeral 3.3.12.2 **del** Concepto Unificado 0106 **del** 19 **de** agosto **de** 2022: «*la factura **de** venta en su formato electrónico incluye campos extensibles capaces de incorporar información adicional a la señalada para efectos tributarios, según las necesidades **de** los obligados a facturar*» (énfasis propio).

2.2. ¿Se puede discriminar el Impuesto en la factura **de** venta tal y como ocurre con el IVA?

El Impuesto no se puede discriminar en la factura **de** venta -como sí ocurre con el IVA, acorde con el literal c) **del** artículo 617 **del** Estatuto Tributario- en la medida que:

- Quien vende el producto es, al mismo tiempo, el sujeto pasivo y responsable **del** Impuesto,
- La Ley no exige la discriminación en comento, y
- El Impuesto es un gasto no **deducible** en cabeza **del** vendedor (cfr. parágrafo **del** artículo 52 **de** la Ley 2277 **de** 2022) y -consecuentemente- puede llegar a constituir un mayor valor **del** costo o gasto para el adquirente. En efecto, el productor es libre **de** trasladar la carga económica **del** Impuesto vía mayor valor **del** precio al adquirente; en cualquier caso, el valor total **de** la operación -que **debe** ser facturado- hace base **del** IVA, en virtud **del** artículo 447 **del** Estatuto Tributario.

2.3. Con ocasión **de** la Sentencia C- 506 **de** 2023 Divulgado mediante comunicado **de** prensa No. 48 **del** 22 **de** noviembre **de** 2023- proceso D-15.241. **¿a partir de qué fecha es exigible el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes?**

Por regla general, la Ley, aplica **desde** su promulgación. Lo anterior atendiendo el mandato contenido en los artículos 11 y 12 **de** la Ley 84 **de** 1973:

*«Artículo 11. Obligatoriedad **de** la ley - momento **desde** el cual surte efectos. La ley es obligatoria y surte sus efectos **desde** el día en que ella misma se **designa**, y en todo caso **después de** su promulgación.*

*Artículo 12. Promulgación **de** la ley - Concepto. La promulgación **de** la ley se hará insertándola en el Diario Oficial, y enviándola en esta forma a los estados y a los territorios.*

*En la capital **de** la Unión se entenderá promulgada el día mismo **de** la inserción **de** la ley en el periódico oficial; y los estados y en los territorios, tres días en la capital y quince en los distritos y poblaciones **de** que se compongan, **después del** recibo **de** dicho periódico por el presidente o gobernador **del** estado o por el prefecto **del** territorio respectivo; a cuyo efecto estos funcionarios harán llevar por su secretario un registro especial en que se anote el día **del** recibo **de** cada número **del** Diario Oficial, dando aviso **de** ello por el inmediato correo a la secretaría **de** lo interior y relaciones exteriores.»*

Por lo anterior, el Impuesto establecido en el artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022, aplicó **desde** el momento en que esta fue promulgada (i.e. **desde** el 13 **de** diciembre **de** 2022). Ahora bien, la Sentencia C-506 **de** 2023 **del** 6 **de** febrero **de** 2024, al revisar la constitucionalidad **de** estos artículos, resolvió:

*«PRIMERO. **DECLARAR INEXEQUIBLE** la expresión, "bienes par a su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en", contemplada en los numerales 1° y 2° **del** literal c) **del** artículo 50 **de** la Ley 2277 **de** 2022 "por la cual se adopta una Reforma Tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", por el cargo examinado en esta sentencia e **INHIBIRSE** para realizar un pronunciamiento **de** fondo sobre el resto **de** la norma, en tanto al respecto no se formuló cargo alguno.*

*SEGUNDO. **DECLARAR EXEQUIBLE** el artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022 "por la cual se adopta una Reforma Tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", por el cargo analizado en la presente providencia.*

*TERCERO. **INHIBIRSE de** efectuar un pronunciamiento **de** fondo en relación con los artículos 52 y 53 **de** la Ley 2277 **de** 2022 "por la cual se adopta una Reforma Tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", en tanto al respecto no se formuló ninguna acusación.» (Subrayado fuera **de** texto)*

De lo anterior se observa que:

1. El artículo 50 **de** la Ley 2277 **de** 2022 cuyas expresiones "bienes para su comercialización en el territorio colombiano, que estén contenidos en" **de** los numerales 1 y 2 **del** literal c) fueron **declaradas** inexecutable.
2. El artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022, en el que la Corte Constitucional señaló que «contempló todos los elementos estructurales **del** tributo» Cfr. Para. 99 **de** la sentencia C-506 **de** 2023.: todos los elementos **del** Impuesto, fue **declarado** executable.

Ahora bien, la Corte ha explicado, cuáles son los efectos en el tiempo, **de** la **declaratoria de** inexecutable. La Corte ha señalado que:

*«(...) por regla general y salvo que se indique expresamente algo diferente en el fallo, la **declaratoria de inexecutable de una disposición tiene efectos hacia futuro (ex nunc)** y esto, según lo ha explicado esta Corte, encuentra sustento en los principios **de** seguridad jurídica y **democrático**, los cuales implican "la presunción **de** constitucionalidad **de** las normas que integran el sistema jurídico" mientras ella no sea **desvirtuada** por este Tribunal en una providencia con fuerza erga omnes, luego **de** surtirse un proceso **de** constitucionalidad abstracta.»* Sentencia SU 037 **de** 2019 **de** la Corte Constitucional, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez. (énfasis propio).

Nótese que los efectos anteriormente **descritos**, se predicán **únicamente de** la **declaratoria de** inexecutable. Frente a las normas **declaradas** executable, se sigue la regla general **de** los artículos 11 y 12 **de** la Ley 84 **de** 1973. En consecuencia, el artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022, que fue **declarado** executable, por parte **de** la Corte Constitucional, en el que se encuentran **todos** los elementos **del** Impuesto ha aplicado, ininterrumpidamente, **desde** el momento **de** promulgación **de** la Ley.

Es más, mediante Auto No. 497 **del** 06 **de** marzo **de** 2024 Ver en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=79272>, la Corte Constitucional rechazó Reafirmando lo dicho, mediante Auto No. 598 **del** 20 **de** marzo **de** 2024, esta la Corte Constitucional rechazó otras solicitudes **de** aclaración y adición elevadas por las mismas consideraciones plasmadas en el Auto No. 497 **del** 06 **de** marzo **de** 2024. la solicitud **de** aclaración En la solicitud **de** aclaración, preguntaban -entre otros aspectos- sobre la fecha en que se hacía exigible el impuesto. a la sentencia C-506 **de** 2023. En esta oportunidad precisó:

*«Para la Sala la **decisión adoptada es precisa y clara, de modo que no genera dudas sobre su aplicación.** El planteamiento que esgrime el actor no **deriva de una oscuridad o falta de claridad** en la parte resolutive **de la decisión**, en tanto **al haberse declarado executable el artículo 51 de la Ley 2277 de 2023 se encontraron ajustados al principio de legalidad tributaria los diferentes elementos del impuesto sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, incluso su creación como un impuesto nacional** que se causa sobre las ventas efectuadas por los productores y en las importaciones». (énfasis propio).*

En conclusión, a la luz **de** la Sentencia C - 506 **del** 2023, se tiene que:

- (i) El artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022, reúne todos los elementos estructurales **del** Impuesto;
- (ii) El artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022 fue **declarado** executable en la Sentencia C - 506 **de** 2023;
- (iii) Por lo tanto, el Impuesto que se encuentra establecido en el artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022 aplica, ininterrumpidamente, **desde** el 13 **de** diciembre **de** 2022 - momento en que se promulgó la ley 2277 **de** 2022-.

2.4. Con ocasión de lo resuelto por el Consejo de Estado mediante auto del 4 de septiembre de 2023, en el marco del expediente No. 11001-03-27-000-2023- 00018-00 (27715) ¿el punto 3 del Concepto 000I2023000641 del 20 de enero y el numeral 1.1. del concepto 000I20230002390 del 1 de marzo de 2023 se aplicaron mientras se encontraban suspendidos sus efectos de manera provisional?

Mediante Auto **del** 4 **de** septiembre **de** 2023 **de** la Sección Cuarta **de** la Sala **de** lo Contencioso Administrativo **del** Consejo **de** Estado se resolvió **decretar** la suspensión provisional **de** los efectos jurídicos **del** punto 3 **del** Concepto 000I2023000641 **del** 20 **de** enero **de** 2023 y **del** numeral 1.1 **del** Concepto 000I20230002390 **del** 1 **de** marzo **de** 2023, ambos relacionados con la calidad **de** sujeto pasivo y responsable **del** impuesto nacional sobre productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Sin embargo, el 13 **de** diciembre **del** 2023, mediante auto que resolvió un recurso **de** súplica interpuesto por la **demandada** contra el auto mencionado, la consejera ponente Stella J. Basto L., basada en lo manifestado por la Corte Constitucional en el comunicado **de** prensa No. 48 **del** 22 **de** noviembre **de** 2023, **decidió** revocar la medida cautelar **decretada**.

Ahora bien, a la luz **de** lo previsto en el artículo 88 **de** la Ley 1437 **de** 2011, los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la jurisdicción **de** lo Contencioso Administrativo. Adicionalmente, esta misma disposición establece que cuando un acto administrativo sea suspendido este "no podrá ejecutarse hasta tanto se resuelva **definitivamente** sobre su legalidad o se levante dicha medida cautelar".

En lo que tiene que ver con la suspensión provisional **de** los efectos jurídicos **de** los apartes **de** los conceptos mencionados, se tiene entonces que estos pierden transitoriamente sus efectos, es **decir**, su fuerza ejecutoria, mientras se **determina** si efectivamente estos se violan las normas superiores en las han **debido** fundarse y, en consecuencia, procedería su **declaratoria de** nulidad con los efectos que se fijan en el fallo correspondiente.

Al respecto, es menester precisar que tratándose **de** la suspensión **de** los efectos **de** un acto administrativo necesariamente nos ubica en un problema **de** eficacia, más no **de** existencia La Corte constitucional en sentencia C-069 **del** 23 **de** febrero **de** 1995 indica que: "El acto administrativo existe, tal como lo señala la doctrina, **desde** el momento en que es producido por la Administración, y en sí mismo lleva envuelta la prerrogativa **de** producir efectos jurídicos, es **decir**, **de** ser eficaz. **De** igual manera, la existencia **del** acto administrativo está ligada a su vigencia, la cual se da por regla general **desde** el momento mismo **de** su expedición, condicionada,

claro está, a la publicación o notificación **del** acto, según sea **de** carácter general o individual. **de** aquél. La primera relacionada con la producción **de** los efectos jurídicos **del** acto administrativo y la segunda, ligada al momento en que la voluntad **de** la Administración se manifiesta a través **de** una **decisión**.

En conclusión, mientras los conceptos mencionados estuvieron suspendidos, estos no produjeron los efectos indicados en el artículo 131 **de** la Ley 2010 **de** 2019, esto quiere **decir** que no constituyeron interpretación oficial **de** las disposiciones tributarias. Sin embargo, **de** acuerdo con lo previsto en el artículo 88 **de** la Ley 1437 **de** 2011, habiéndose levantado la medida cautelar **de** suspensión el 13 **de** diciembre **de** 2023, desde esta fecha los conceptos indicados siguen surtiendo plenos efectos.

De cualquier manera, es mandatorio precisar que, a pesar **de** la suspensión **de** los efectos jurídicos **de** los conceptos en comento, la Corte Constitucional se pronunció mediante Sentencia C-506 **del** 23 **de** noviembre **de** 2023 respecto a la misma materia objeto **de** interpretación **de** los conceptos indicados, esto es, el sujeto pasivo **del** impuesto nacional sobre productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes. **De** dicho pronunciamiento se **destaca** la siguiente consideración:

*«Con todo, es **de** anotar que la **declaratoria de inexecutable parcial de la definición de la sujeción pasiva del impuesto prevista en los numerales 1º y 2º del literal c) del artículo 50 no implica una indefinición de los elementos estructurales del tributo** –como sostuvieron algunos **de** los intervinientes y la Vista Fiscal–, **pues estos fueron fijados por el Legislador en el artículo 51 que creó el impuesto nacional a los productos plásticos de un solo uso, utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes, tal y cual se desprende de la literalidad de la norma.**»* (Negrilla y subrayado fuera **de** texto)

En resumidas cuentas, la Corte Constitucional reconoce que los elementos **del** impuesto en comento estaban claramente establecidos **desde** que fue sancionada la Ley 2277 el 13 **de** diciembre **de** 2022, tal como se indica en el **descriptor** 2.3 **de** este concepto.

Lo anterior implica que la suspensión **de** los efectos **del** punto 3 **del** Concepto 000I2023000641 **del** 20 **de** enero **de** 2023 y **del** numeral 1.1 **del** Concepto 000I2023002390 **del** 1 **de** marzo **de** 2023, incluso su eventual **declaratoria de nulidad** Respecto al efecto **de** los fallos **de** nulidad proferidos por el Consejo **de** Estado, se ha entendido que retrotraen la situación a como se encontraba antes **de** haberse proferido el acto que se anula, sin afectar situaciones jurídicas consolidadas, a saber: aquellas que han quedado en firme, o han hecho tránsito a cosa juzgada por haber sido objeto **de** pronunciamiento judicial, por lo que no pueden **debatirse** ni administrativa ni judicialmente. Para el efecto, ver las siguientes sentencias **de** la Sección Cuarta **de** la Sala **de** lo Contencioso Administrativo **de** la misma Corporación: **del** 03 **de** septiembre **de** 2022 (expediente 25406), **del** 31 **de** mayo **de** 2018 (expediente 22323), **del** 23 **de** noviembre **de** 2005 (expediente 14715) y **del** 27 **de** octubre **de** 2005 (expediente 14979). no tiene ni tendría ninguna implicación respecto a la exigibilidad **del** impuesto mencionado y la existencia **de** todos sus elementos **desde** la vigencia **de** la Ley 2277 **de** 2022, según lo dispuesto por la Corte Constitucional al **declarar** la exequibilidad **del** artículo 51 **de** la mencionada Ley.

3. Algunos productos de la canasta básica familiar son empacados en plásticos de un solo uso, los cuales -a su vez- son nuevamente empacados en otros plásticos de un solo uso para su transporte y venta en condiciones higiénicas.

¿Se causa el Impuesto en este escenario? ¿Quién sería el sujeto pasivo y responsable del mismo?

Algunos productos importados, que se destinan a su procesamiento en Colombia y posterior reexportación, vienen empacados en plásticos de un solo uso. Se requiere establecer un mecanismo que permita recuperar el valor del Impuesto pagado, pues se supone que éste recae sobre el efecto ambiental producido en el país.

Antes **de** pasar a analizar la sujeción pasiva **del** Impuesto, es indispensable verificar primero la generación **de** éste.

El inciso 2º **del** artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022 consagra el hecho generador **del** Impuesto, así:

*«El hecho generador **del** impuesto es la venta, el retiro para consumo propio o la importación para consumo propio, **de** los productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes.»* (énfasis propio)

Como se **desprende de** la literalidad **del** acápite transcrito, el hecho generador **del** Impuesto se puede verificar en tres (3) oportunidades:

- La venta **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes;
- El retiro para consumo propio **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes; y
- La importación para consumo propio **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes.

Por lo tanto, cuando se vendan bienes distintos a «**productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes**» (énfasis propio), no se genera el impuesto en cuestión.

Por su parte, el inciso 4º **del** artículo 51 *ibidem* consagra:

«El sujeto pasivo y responsable **del** impuesto es el productor o importador, según corresponda.»

Este inciso **debe** interpretarse armónicamente con el inciso 2° **del** artículo 51 en comento, entendiéndose que la venta, retiro o importación con la que se genera el Impuesto se circunscribe a «productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaçar bienes» (énfasis propio).

Luego, la venta **de** productos **de** la canasta básica familiar, empacados en plásticos **de** un solo uso, aun cuando sean nuevamente empacados en otros plásticos **de** un solo uso para su transporte y venta, no constituye el hecho generador **del** Impuesto, salvo dichos productos **de** la canasta básica familiar sean productos plásticos **de** un solo uso que se utilicen para envasar, embalar o empaçar otros bienes.

Es entonces **determinante** precisar que el hecho generador **del** Impuesto gira en torno a productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaçar bienes y no en torno a bienes ya envasados, embalados o empacados en productos plásticos **de** un solo uso, en los términos antes señalados.

En este punto, cobra suma importancia la interpretación gramatical **de** la Ley, prevista en los artículos 27 y 28 **del** Código Civil, **de** los cuales resulta menester examinar el segundo:

«ARTICULO 28. Las palabras **de** la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general **de** las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya **definido** expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.» (énfasis propio)

Así, en aras **de** determinar el alcance **de** la preposición “para”, empleada en el hecho generador **del** Impuesto, es preciso acudir al Diccionario **de** la lengua española, el cual la **define** en los siguientes términos:

«1. prep. **Denota** el fin o término a que se encamina una acción.

[...]

4. prep. U. para **determinar** el uso que conviene o puede darse a algo. [...]]» (énfasis propio)

Lo antepuesto implica que el Impuesto grava los productos plásticos **de** un solo uso que son vendidos, retirados para consumo propio o importados para consumo propio con la finalidad **de** servir **de** envase, embalaje o empaque **de** otros bienes (i.e. botella plástica sin contenido), no así los bienes ya envasados, embalados o empacados en plásticos **de** un solo uso que no cumplen con este propósito (i.e. botella plástica con contenido diferente a otro producto plástico **de** un solo uso).

Otra cosa no se observa **de** la exposición **de** motivos, en la que se indicó:

«[...] con el objetivo **de** seguir corrigiendo las externalidades ambientales negativas, se identificó una oportunidad **de** mejora en la reglamentación **de** los plásticos **de** un solo uso.

[...]

«[...] el impuesto a plásticos **de** un solo uso resulta ser una alternativa fiscal para Colombia que permite mitigar el impacto ambiental que genera para el medio ambiente y la sociedad, propendiendo por alternativas más duraderas y/o sostenibles, generando incentivos para la innovación y el reciclaje, ayudando a cumplir metas **de** economía circular establecidas por el Ministerio **de** Ambiente y **Desarrollo Sostenible** y contribuyendo al cumplimiento **de** los Objetivos **de** **Desarrollo Sostenible** (ODS 12, ODS 13 y ODS 14).

[...]

«[...] la aplicación **de** un impuesto a estos productos estaría en concordancia con las disposiciones aprobadas por el Congreso en la medida que eleva el precio **de** estos productos genera incentivos a la sustitución **de** su uso por parte **de** productores y consumidores. Adicionalmente, un impuesto a plásticos **de** un solo uso permite una compensación parcial **de** la externalidad negativa generada por estos productos mientras se completa el periodo **de** transición hacia la prohibición **del** uso **de** plásticos **de** un solo uso.» (énfasis propio) (cfr. Gaceta **del** Congreso No. 917 **del** 12 **de** agosto **de** 2022)

Como se evidencia, lo que buscó el legislador fue gravar los productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaçar bienes.

No sobra recordar que el hecho generador es el principal elemento identificador **del** gravamen, que «hace referencia “a la situación **de** hecho [...] que la ley establece **de** manera abstracta como situación susceptible **de** generar la obligación tributaria, **de** suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal”. **De** ahí que las normas tributarias responden a un esquema lógico: un supuesto fáctico que verificado su cumplimiento da lugar a una consecuencia jurídica» (énfasis propio) (cfr. Sentencia C-333 **de** 2017 **de** la Corte Constitucional, M.P. IVÁN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO).

Finalmente, es **de** anotar que la Ley 2277 **de** 2022 no contempla un mecanismo que permita recuperar el valor pagado por el

Impuesto en la importación para consumo propio (*i.e.* procesamiento), así como tampoco el hecho generador ni la causación **del** Impuesto hacen referencia alguna al efecto ambiental producido en Colombia, como se plantea en el interrogante.

Por ende, siguiendo los principios **de** legalidad, reserva **de** ley, interpretación restringida y restrictiva **de** las normas tributarias, no hay lugar a establecer el mecanismo solicitado.

3.1. ¿Cuál es el alcance **del** vocablo «bienes» empleado en los artículos 50 a 53 de la Ley 2277 de 2022?

Para comprender el alcance **del** vocablo objeto **de** consulta es necesario remitirse al artículo 28 **del** Código Civil, el cual insta que *«Las palabras **de** la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general **de** las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya **definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal**»* (énfasis propio).

En este sentido, teniendo en cuenta el ámbito **de** aplicación **del** Impuesto, es **de** colegir que el vocablo «bienes» hace referencia a las cosas corporales, esto es, *«que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos»* (cfr. artículo 653 *ibidem*).

3.2. ¿Se genera y causa el Impuesto cuando se venden productos plásticos **de** un solo uso, aunque el adquirente no planea utilizarlos para envasar, embalar o empacar bienes?

Siempre que se realice el hecho generador **del** Impuesto y éste se cause (o viceversa, como se expone en el punto #6.1), el Impuesto será exigible a quien tenga la calidad **de** sujeto pasivo y responsable.

En este sentido, aunque el Impuesto grava los productos plásticos **de** un solo uso que son vendidos con la finalidad **de** servir **de** envase, embalaje o empaque **de** otros bienes, esta circunstancia no configura su generación ni causación, salvo en el caso **del** «consumo propio» como se abordará en el punto #3.4.

3.3. ¿Se genera el Impuesto por la importación **de** bienes -diferentes **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes- cuando éstos están envasados, embalados o empacados en productos plásticos **de** un solo uso?

Como fuera señalado en el punto #3, el hecho generador **del** Impuesto se puede verificar en tres (3) oportunidades, siendo una **de** ellas la importación para consumo propio **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Por lo tanto, cuando se importen para consumo propio bienes distintos a *«productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes»* (énfasis propio) (e.g. alimentos, bebidas, prendas **de** vestir o productos **de** aseo o limpieza envasados, embalados o empacados en productos plásticos **de** un solo uso), no se genera el impuesto en cuestión.

3.4. ¿Qué se **debe** entender por retiro para consumo propio e importación para consumo propio para efectos **del** Impuesto?

La expresión «consumo propio» califica dos (2) -**de** los tres (3)- hechos generadores **del** Impuesto: el retiro y la importación. Para este **Despacho**, dicha expresión se **debe** entender como la utilización **del** producto plástico **de** un solo uso para envasar, embalar o empacar otros bienes con el mismo o **dentro** **del** mismo.

3.5. ¿Los bienes que cumplan con los requisitos **del** párrafo **del** artículo 5 de la Ley 2232 de 2022 que se vendan y/o exporten por parte **del** productor ¿están excluidos **del** Impuesto?

Sí. Al respecto, el párrafo **del** artículo 52 **de** la Ley 2277 **de** 2022, señala que: *«Se encuentran excluidos **del** impuesto al que se refiere este Artículo los productos plásticos **de** un solo uso señalados en el párrafo **del** artículo 5 **de** la Ley 2232 **de** 2022 utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.»*

Por su parte, el párrafo **del** artículo 5 **de** la Ley 2232 **de** 2022 consagra una lista **de** productos, en función **de** su «uso» o **«destino»**. Es **decir**, se trata **de** una exclusión objetiva, a partir **del** uso o **destino** **de** los productos y no se trata **de** una exclusión subjetiva.

Así las cosas, la venta efectuada en el territorio nacional, así como la realizada al exterior (exportación) **de** los productos excluidos que cumplan con los requisitos **del** párrafo **del** artículo 5 **de** la Ley 2232 **de** 2022 utilizados para envasar, embalar o empacar bienes se encuentran excluidos **del** Impuesto. Por lo tanto, si el productor vende al exterior un artículo **del** numeral 7 **del** párrafo 5 **de** la Ley 2232 **de** 2022 «7. En cualquier caso, aquellos empaques o envases **de** los productos tomados en consideración por el Departamento Administrativo Nacional **de** Estadística (DANE) para la **determinación** **del** Índice **de** Precios al Consumidor (IPC) o Canasta Familiar, salvo aquellos que tengan por objeto empacar o envasar frutas, verduras y tubérculos frescos que en su estado natural cuenten con cáscaras; hierbas aromáticas frescas, hortalizas frescas y hongos frescos; ropa **de** lavandería; diarios; periódicos; y empaques para líquidos, alimentos y comidas no preenvasados para consumo inmediato, para llevar o para entrega a domicilio. », dicha venta estaría excluida **del** Impuesto.

4. ¿El Impuesto se genera en la venta **de** productos plásticos **de** un solo uso a usuarios **de** Zona Franca y Sociedades **de** Comercialización Internacional?

La Ley 2277 **de** 2022 no previó ningún mecanismo **de** no causación o exención **del** Impuesto por la venta **de** productos **destinados** a

Zona Franca o realizada a Sociedades **de** Comercialización Internacional. **De** hecho, ni siquiera lo previó para la exportación **de** los productos gravados.

4.1. ¿Se causa el Impuesto sobre productos plásticos de un solo uso (utilizados para envasar, embalar o empacar bienes) que, habiéndose fabricado en Colombia, son objeto de exportación? De ser así ¿existiría algún mecanismo de devolución o compensación del Impuesto?

En el punto #3 se indicó que el Impuesto se genera, entre otros eventos, por la venta **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes. Dicha venta, a falta **de** distinción por parte **del** Legislador, comprende tanto las efectuadas en el territorio nacional como al exterior. Al respecto, la Ley no contempla mecanismo alguno **de** devolución o compensación **del** Impuesto.

4.2. ¿Se causa el Impuesto por la exportación de bienes envasados, embalados o empacados en productos plásticos de un solo uso?

Se reitera lo señalado en el punto #3, en particular, que el hecho generador **del** Impuesto gira en torno a productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes y no en torno a bienes ya envasados, embalados o empacados en productos plásticos **de** un solo uso.

4.3. ¿La exportación de productos plásticos de un solo uso se encuentra gravada con el impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes?

Como fuera expuesto en el punto #4.1 **de** este pronunciamiento, la venta **de** productos plásticos **de** un solo uso comprende tanto las efectuadas en el territorio nacional como al exterior. Por lo tanto, en atención al artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022, grava las ventas que **den** lugar a una exportación. Es importante observar que **dentro de** las solicitudes **de** aclaración a la Corte Constitucional que fueron rechazadas, se preguntó por este problema jurídico. .

5. A pesar de que no se haya reglamentado lo atinente al Certificado de Economía Circular – CEC, es preciso incluir un instrumento transitorio que permita acceder a la exclusión del Impuesto por este evento.

El artículo 52 **de** la Ley 2277 **de** 2022 consagra un mecanismo **de** no causación **del** Impuesto en relación con la Certificación **de** Economía Circular – CEC; sin embargo, el legislador supeditó su aplicación a la reglamentación por parte **del** «Ministerio **de** Ambiente y **Desarrollo Sostenible en un plazo de seis (6) meses a partir de la fecha de expedición de esta ley**».

Por ende, en la medida que los elementos **del** tributo gozan **de** reserva **de** Ley, encontrándose **dentro de** los mismos las reglas **de** causación -que comprenden a su vez las exclusiones o mecanismos **de** no causación- no le es dado a la U.A.E. DIAN establecer un instrumento transitorio como el solicitado.

6. Algunos plásticos de un solo uso que se producen en Colombia están, a su vez, envasados, embalados o empacados en plásticos de un solo uso. Se requiere precisar el sujeto pasivo del Impuesto en estos eventos.

Se ponen **de** presente **-de** forma ilustrativa- los siguientes escenarios en los que un producto plástico **de** un solo uso utilizado para envasar, embalar o empacar bienes (en adelante, «Plástico A») es, a su vez, envasado, embalado o empacado en otro plástico **de** un solo uso (en adelante, «Plástico B»):

- Escenario #1: El productor **del** Plástico A compra el Plástico B a otro productor nacional para envasar, embalar o empacar el Plástico A para su venta.
- Escenario #2: El productor **del** Plástico A importa el Plástico B para envasar, embalar o empacar el Plástico A para su venta.
- Escenario #3: El productor **del** Plástico A también produce el Plástico B y retira éste para envasar, embalar o empacar el Plástico A para su venta.

Como se verá a continuación, los sujetos pasivos y responsables y el momento **de** causación **del** Impuesto cambian en relación con los productos, **dependiendo de** cada escenario:

Escenario	Producto	Sujetos pasivos / Responsables	Causación
#1	Plástico A	Productor del Plástico A	En la fecha de emisión de la factura de venta
	Plástico B	Productor del Plástico B	En la fecha de emisión de la factura de venta
#2	Plástico A	Productor del Plástico A	En la fecha de emisión de la factura de venta
	Plástico B	Importador del Plástico B	En la fecha en que se nacionalice el Plástico B

#3	Plástico A	Productor del Plástico A	En la fecha de emisión de la factura de venta
	Plástico B	Productor del Plástico B	En la fecha del retiro del Plástico B

Ahora bien, en la medida que se trata **de** un impuesto monofásico **de** primera etapa, el cálculo **de** la base gravable del Impuesto que recae sobre el Plástico A no incluye el peso en gramos **del** Plástico B, el cual **-de** hecho **-debió** haber sido objeto **del** gravamen previamente, tal y como se evidenció anteriormente.

6.1. ¿Se genera y causal el Impuesto cuando se importan productos plásticos **de** un solo uso (utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes) para su comercialización?

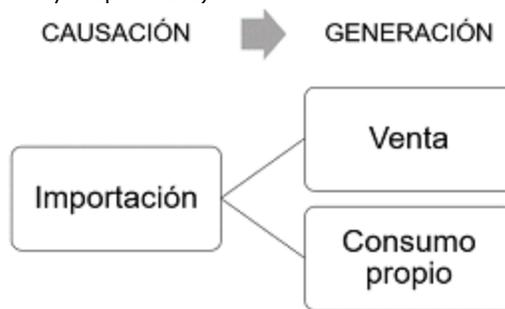
En la importación y posterior venta **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes se genera y causa el Impuesto, así:

- En la importación (momento #1), se causa (antes **de** generarse) el Impuesto «en la fecha en que se nacionalice el bien» (cfr. inciso 3 **del** artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022).
- En la venta (momento #2), se genera (ya habiéndose causado) el Impuesto (cfr. inciso 2 **del** artículo 51 *ibidem*).

Nótese que:

- En el caso **del** hecho generador **del** Impuesto, la venta no se encuentra calificada, con lo cual se genera por la simple venta, a diferencia **de** lo que ocurre con la importación, la cual está circunscrita al consumo propio para los mismos efectos.
- Tratándose **de** la causación **del** Impuesto, ocurre todo lo contrario. En la venta se causa sólo cuando es llevada a cabo por los productores, en tanto que en la importación se causa con la nacionalización **del** bien, sin mayor distinción.

Por ende, en el caso **de** la importación **de** productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empaclar bienes, el Impuesto siempre se causa **de** manera previa a su generación, la cual posteriormente estará supeditada a su venta o consumo propio por parte **del** mismo importador (sujeto pasivo y responsable):



No sobra señalar que la diferencia temporal entre la causación y generación **del** Impuesto, antes expuesta, no es ajena al diseño **de** otros tributos (e.g. IVA según se **desprende del** literal c) **del** artículo 429 **del** Estatuto Tributario y también en el caso **del** impuesto territorial al consumo **de** licores).

6.2. Si habiéndose causado el Impuesto en la importación, éste no se genera, al no venderse o utilizarse para consumo propio los productos plásticos **de** un solo uso ¿cómo podría obtenerse la **devolución de lo pagado**?

En este evento se estaría en presencia **de** un pago **de** lo no **debido**, explicado en el Oficio 000499 **del** 31 **de** mayo **de** 2016 **de** la siguiente manera:

«[...] ocurre pago **de** lo no **debido** cuando el **deudor** cancela una suma **de** dinero creyendo que él **debe** ese monto, fundamentando su **decisión** en una obligación que no existía al momento **de** realizar el pago, incurriendo **de** esta forma en un error al creer equivocadamente que se encontraba obligado a realizar esta operación.» (énfasis propio)

Así pues, la **devolución de** la respectiva suma **de** dinero se podrá obtener presentando la solicitud ante la DIAN en los términos **del** artículo 1.6.1.21.27. **del** Decreto 1625 **de** 2016.

7. En el mercado existen plásticos que se usan como envase, embalaje o empaque, aunque pueden venir diseñados para que tengan nuevos usos con fines diferentes al inicial ¿quedarían excluidos **de** la definición **de** plástico **de** un solo uso?

Los artículos 51 y 52 **de** la Ley 2277 **de** 2022 prevén **de** manera expresa la exclusión **del** Impuesto en dos (2) casos, a saber: (i) cuando los productos plásticos **de** un solo uso corresponden a aquellos señalados en el párrafo **del** artículo 5 **de** la Ley 2232 **de** 2022; y (ii) cuando el sujeto pasivo presente la Certificación **de** Economía Circular – CEC, objeto **de** reglamentación.

Ahora bien, el literal d) **del** artículo 50 **de** la Ley 2277 **de** 2022 consagra la **definición del** término «*productos plásticos **de** un solo uso*», así:

*«Son aquellos que no han sido concebidos, diseñados o introducidos en el mercado para realizar múltiples circuitos, rotaciones o usos a lo largo **de** su ciclo **de** vida, independientemente **del** uso repetido que le otorgue el consumidor. Son diseñados para ser usados una sola vez y con corto tiempo **de** vida útil, entendiendo la vida útil como el tiempo promedio en que el producto ejerce su función.*» (énfasis propio).

Desde luego, la reseñada **definición** se **debe** examinar considerando igualmente las **definiciones de** plástico (literal a)) y polímero (literal b)) contenidas en el mismo artículo 50.

Por lo tanto, la venta, importación para consumo propio o retiro para consumo **de** un producto que cumpla con la **definición** anterior y no se encuentre expresamente excluido o no se cumpla con los requisitos para que se verifique el mecanismo **de** no causación, está gravado con el Impuesto, independientemente **de** los usos creativos o alternativos que se le dé y que sean diferentes a aquellos para los que fue concebido **después de** haber ejercido su función.

7.1. ¿Se causa el Impuesto cuando el producto plástico de un solo uso (utilizado para envasar, embalar o empacar bienes) está compuesto por otros materiales (e.g. cartón, aluminio, papel)?

El Impuesto recae sobre productos plásticos **de** un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes sin que, para el efecto, sea necesario que tales productos estén compuestos 100% **de** plástico, tal y como se **desprende de** los literales a), b) y d) **del** artículo 50 **de** la Ley 2277 **de** 2022.

En efecto, el referido literal a) -por sobre todo- **define** el plástico como un «*material compuesto por un polímero, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales, con excepción **de** los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente*» (énfasis propio).

7.2. ¿Cómo se debe probar la exclusión del Impuesto de que trata el párrafo del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022?

El referido párrafo prevé que «*Se encuentran excluidos **del** impuesto [...] los productos plásticos **de** un solo uso señalados en el párrafo **del** Artículo 50 **de** la Ley 2232 **de** 2022 utilizados para envasar, embalar o empacar bienes*».

El párrafo en comento hace alusión a los productos plásticos **de** un solo uso **destinados** y usados para:

- «1. Propósitos médicos por razones **de** asepsia e higiene; y para la conservación y protección médica, farmacéutica y/o **de** nutrición clínica que no cuenten con materiales alternativos para sustituirlos.
2. Contener productos químicos que presentan riesgo a la salud humana o para el medio ambiente en su manipulación.
3. Contener y conservar alimentos, líquidos y bebidas **de** origen animal, así como alimentos o insumos húmedos elaborados o preelaborados que, por razones **de** asepsia o inocuidad, por encontrarse en contacto directo con los alimentos, requieren **de** bolsa o recipiente **de** plástico **de** un solo uso.
4. Fines específicos que por razones **de** higiene o salud requieren **de** bolsa o recipiente **de** plástico **de** un solo uso, **de** conformidad con las normas sanitarias.
5. Prestar servicios en los establecimientos que brindan asistencia médica y para el uso por parte **de** personas con discapacidad.
6. Los plásticos **de** un solo uso cuyos sustitutos, en todos los casos, tengan un impacto ambiental y humano mayor **de** acuerdo con resultados **de** Análisis **de** Ciclo **de** Vida que incorporen todas las etapas **del** ciclo **de** vida **del** plástico (extracción **de** materia prima, producción, fabricación, distribución, consumo, recolección, disposición final (incluyendo su persistencia en el ambiente)).
7. En cualquier caso, aquellos empaques o envases **de** los productos tomados en consideración por el Departamento Administrativo Nacional **de** Estadística (DANE) para la **determinación del** Índice **de** Precios al Consumidor (IPC) o Canasta Familiar, salvo aquellos que tengan por objeto empacar o envasar frutas, verduras y tubérculos frescos que en su estado natural cuenten con cáscaras; hierbas aromáticas frescas, hortalizas frescas y hongos frescos; ropa **de** lavandería; diarios; periódicos; y empaques para líquidos, alimentos y comidas no preenvasados para consumo inmediato, para llevar o para entrega a domicilio.
8. Empacar o envasar residuos peligrosos, **de** acuerdo con la normatividad vigente.
9. Aquellos productos fabricados con 100% **de** materia prima plástica reciclada proveniente **de** material posconsumo

nacional, certificada por organismos acreditados para tal fin por parte **del** Gobierno nacional. Para **determinar** las entidades a las que hace referencia el presente numeral, el Gobierno nacional contará con un término **de** seis (6) meses a partir **de** la entrada en vigencia **de** la presente ley.

10. Pitillos adheridos a envases **de** hasta 3000 mililitros (ml), que cuenten con un sistema **de** retención a estos con el cual se garantice su recolección y reciclaje en conjunto con el **de** los envases, siempre y cuando contengan productos incluidos en la canasta familiar, programas **de** alimentación escolar o productos que pretendan garantizar la seguridad alimentaria.»

Así las cosas, en los casos antes reseñados la venta, el retiro para consumo propio y la importación para consumo propio se encuentran excluidos **del** Impuesto, correspondiendo a cada sujeto pasivo y responsable evaluar las circunstancias **del** caso particular.

Ahora bien, al no establecerse una forma -en particular- para probar la ocurrencia **de** la reseñada exclusión **del** Impuesto y sin perjuicio **de** lo que vía reglamentación se llegue a **definir**, se podrá acudir a los diferentes medios probatorios permitidos por la Ley, siempre que dichos medios sean legales, idóneos, pertinentes, útiles y conducentes.

No sobra recordar, sobre el particular, que, a la luz **del** artículo 632 **del** Estatuto Tributario, los sujetos pasivos y responsables **del** Impuesto están obligados a conservar y poner a disposición **de** la Administración Tributaria, entre otras cosas, las informaciones que dan **derecho** o permiten acreditar beneficios tributarios, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.

8. La Ley no menciona **de** manera específica las sanciones aplicables en caso **de** incumplir las obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el Impuesto ¿qué sanciones aplicarían?

Como se **desprende** **del** artículo 53 **de** la Ley 2277 **de** 2022, en relación con el Impuesto se sanciona la falta **de** presentación **de** su declaración.

Asimismo, tratándose **de** las sanciones **de** extemporaneidad, corrección e inexactitud, nótese que los artículos 641, 642, 644, 646, 647 y 648 **del** Estatuto Tributario hacen alusión a las **declaraciones** tributarias en general, sin distinguir un impuesto en particular.

En relación con lo anterior, es preciso tener en cuenta lo siguiente:

«[...] toda vez que el principio **de** tipicidad en el **derecho** administrativo sancionador es menos exigente que en el **derecho** penal, es posible que en la tipificación **de** las infracciones administrativas se haga una remisión a otras normas que complementen el contenido **de** la infracción. No obstante, el Legislador **debe** señalar, como mínimo, el "contenido material **de** las sanciones que puede imponerse por la comisión **de** cada conducta, así como la correlación entre unas y otras". **De** allí que no le esté permitido **delegar** en el Ejecutivo la creación **de** infracciones administrativas, a menos que la ley establezca los elementos esenciales **del** tipo, entre ellos, "la **determinación** **de** la sanción, incluyendo el término o la cuantía **de** la misma". En otras palabras:

[E]l principio **de** legalidad **de** las sanciones administrativas sólo exige que una norma con fuerza material **de** ley contemple una **descripción** genérica **de** las conductas sancionables, las clases y cuantía **de** las sanciones, pero con posibilidad **de** remitir a los actos administrativos la **descripción** pormenorizada **de** las conductas reprochables, sin que pueda **decirse** en este caso que las normas **de** carácter reglamentario complementan los enunciados legales, pues se trata **de** una remisión normativa contemplada específicamente por la disposición legal **de** carácter sancionador.» (énfasis propio) (cfr. Sentencia C-094 **de** 2021 **de** la Corte Constitucional, M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera)

9. ¿Tiene alguna relación con el Impuesto la Resolución No. 1407 de 2018 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible?

La Resolución en comento, por la cual se reglamenta la gestión ambiental **de** los residuos **de** envases y empaques **de** papel, cartón, plástico, vidrio y metal, no tiene relación con el Impuesto.

Valga anotar que, para efectos **de** la exclusión **del** Impuesto, el legislador remitió a otras normas, a saber: (i) el párrafo **del** artículo 5 **de** la Ley 2232 **de** 2022 (cfr. párrafo **del** artículo 51 *ibidem*), y (ii) la reglamentación que expida el Ministerio **de** Ambiente y Desarrollo Sostenible sobre la Certificación **de** Economía Circular – CEC (cfr. artículo 52 *ibidem*).

10. ¿En qué fecha se **debe** declarar y pagar el Impuesto? ¿Qué formulario se **debe** emplear para el efecto?

El artículo 51 **de** la Ley 2277 **de** 2022 señala que el Impuesto «se **declarará** y pagará en la forma y plazos que establezca el Gobierno nacional».

En este sentido, el artículo 1.6.1.13.2.5. **del** Decreto 1625 **de** 2016 prevé:

«ARTÍCULO 1.6.1.13.2.5. FORMULARIOS Y CONTENIDO **DE** LAS **DECLARACIONES**. <Artículo modificado por el artículo 2 **del** Decreto 219 **de** 2023. El nuevo texto es el siguiente: > Las **declaraciones** **del** impuesto sobre la renta y complementario, impuesto al patrimonio, impuesto unificado bajo el régimen simple **de** tributación, **de** ingresos y patrimonio, por cambio **de** la titularidad **de** la inversión extranjera directa y enajenaciones indirectas, impuesto sobre las ventas - IVA, impuesto nacional a la gasolina y ACPM, impuesto nacional al consumo, retención en la fuente, **declaración** anual **de** activos en el exterior, Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), informativa **de** precios **de**

transferencia, impuesto nacional al carbono, impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas, impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, se deberán presentar en los formularios oficiales que señale la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a través de los servicios informáticos o litográficos, según corresponda.

[...]» (énfasis propio)

A la par, el artículo 1.6.1.13.2.54. *ibidem* señala los plazos para declarar y pagar el Impuesto causado durante los años gravables 2022 y 2023 hasta el año 2024, en concreto, desde el 19 de febrero hasta el 23 del mismo mes según el último dígito del NIT del responsable.

B. IMPUESTO NACIONAL AL CARBONO

Pronunciamientos compilados:
Concepto 000890 - interno 122 de enero 26 de 2023

1. ¿A partir de qué momento es aplicable la reducción del monto de no causación del Impuesto en los términos del parágrafo 1º del artículo 221 de la Ley 1819 de 2016?

Se destaca a continuación la modificación efectuada por el artículo 47 de la Ley 2277 de 2022 al artículo 221 de la Ley 1819 de 2016 en lo atinente a la no causación del Impuesto por la certificación de carbono neutro:

Texto original (artículo 221 de la Ley 1819 de 2016):

«PARÁGRAFO 3o. El impuesto no se causa a los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.» (énfasis propio)

Texto actual (artículo 221 de la Ley 1819 de 2016, modificado por el artículo 47 de la Ley 2277 de 2022):

«PARÁGRAFO 1o. El impuesto nacional al carbono no se causa para los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, ya sea que la certificación sea obtenida directamente por el sujeto pasivo o a través del consumidor o usuario final, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. La no causación del impuesto nacional al carbono no podrá exceder en ningún caso el cincuenta por ciento (50%) del impuesto causado. El uso de la certificación de carbono neutro, para la no causación del impuesto al carbono, no podrá volver a ser utilizada para obtener el mismo beneficio ni ningún otro tratamiento tributario.» (énfasis propio)

Al respecto, mediante el Oficio 000357 del 26 de marzo de 2020 este Despacho indicó que «la aplicación de las normas tributarias en el tiempo estará supeditada a la naturaleza tributaria de cada disposición, es decir, variará en consideración de si se trata de una norma sustancial que regula un tributo cuya base gravable es el resultado de hechos que ocurren durante un periodo o si se trata de un tributo cuya base gravable es el resultado de un hecho inmediato» (énfasis propio)

Por ende, ya que la reseñada modificación versa sobre un mecanismo de no causación del Impuesto, es evidente que se trata de una disposición de carácter sustancial, la cual es aplicable a partir de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 (cfr. artículo 96), es decir, 13 de diciembre de 2022 (fecha de promulgación). Esto, por cuanto el Impuesto es de carácter instantáneo, pues «se causa de manera simultánea (sic) a la realización del hecho imponible» (énfasis propio) (cfr. Sentencia C-1006 de 2003 de la Corte Constitucional, M.P. Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA), tal y como se desprende del inciso 3º del artículo 221 *ibidem*.

Valga anotar que la no causación de hasta el cincuenta por ciento (50%) del Impuesto, mediante la certificación de carbono neutro, deberá examinarse en cada operación que constituya hecho generador del mismo, esto es «la venta dentro del territorio nacional, el retiro para el consumo propio, la importación para el consumo propio o la importación para la venta de combustibles fósiles» (énfasis propio) (cfr. inciso 2º del artículo 221 *ibidem*).

2. En relación con lo dispuesto en el parágrafo 1º del artículo 221 de la Ley 1819 de 2016 ¿continúa siendo aplicable el procedimiento para hacer efectiva la no causación del Impuesto de que trata el Decreto 1625 de 2016?

El artículo 91 de la Ley 1437 de 2011 señala que los actos administrativos pierden obligatoriedad cuando desaparecen sus fundamentos de hecho o de derecho, entre otros casos.

Al respecto, la Corte Constitucional, M.P. Dr. HERNANDO HERRERA VERGARA, en Sentencia C-069 de 1995 señaló:

«La jurisdicción contencioso administrativa se ha pronunciado en varias oportunidades en relación con el decaimiento de un acto administrativo que se produce cuando las disposiciones legales o reglamentarias que le sirven de sustento, desaparece del escenario jurídico, como lo ha reconocido la ley, la jurisprudencia y la doctrina nacional.

El Consejo de Estado ha expresado en relación con la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo, y particularmente en lo relativo al decaimiento del acto administrativo, lo siguiente:

"La doctrina foránea, y la nacional que ha seguido esas concepciones sin mayor profundidad, bueno es reconocerlo, al tratar las formas de extinción de los actos administrativos, generales o de efectos particulares, ha reconocido y

consagrado la figura jurídica **del decaimiento del** acto administrativo, o sea, la extinción **de** ese acto jurídico producida por **circunstancias supervinientes que hacen desaparecer un presupuesto de hecho o de derecho** indispensable para la existencia **del** acto: a) **derogación o modificación de la norma legal** en que se fundó el acto administrativo; b) **declaratoria de inexecutable de** la norma constitucional o legal hecha por el juez que ejerce el control **de** constitucionalidad, en los países donde ello existe; c) **declaratoria de nulidad del** acto administrativo **de** carácter general en que se fundamenta la **decisión de** contenido individual o particular; y d) **desaparición de** las circunstancias fácticas o **de** hecho que **determinaron el reconocimiento de un derecho o situación jurídica particular y concreta.**» (énfasis propio)

Ahora bien, los artículos 1.5.5.1. y 1.5.5.3. **del Decreto 1625 de** 2016, adicionados por el artículo 2 **del** mencionado **Decreto 926**, prevén:

«Artículo 1.5.5.1. Objeto. El presente título tiene por objeto reglamentar el procedimiento para hacer efectiva la no causación del impuesto nacional al carbono.

Así mismo, establecer la improcedencia **de** que concurran beneficios tributarios, el control que efectuará la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la información que podrá solicitar esta entidad en ejercicio **de** las amplias facultades **de** fiscalización, el procedimiento para el reintegro cuando proceda y el tratamiento **del** mayor valor **del** bien **derivado del** impuesto nacional al carbono.

De igual manera, reglamentar el procedimiento para certificar ser carbono neutro, **de** acuerdo a lo establecido en el párrafo 3° **del** artículo 221 **de** la Ley 1819 **de** 2016.

[...]

Artículo 1.5.5.3. Procedimiento para hacer efectiva la no causación **del** impuesto nacional al carbono. Para hacer efectiva la no causación **del** impuesto nacional al carbono, el sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro deberá presentar, previamente a la fecha de causación, al productor o importador responsable del impuesto nacional al carbono la solicitud de la no causación del mismo, indicando la cantidad de combustible neutralizado en metros cúbicos (m3) o galones (gal) y su equivalencia en toneladas de dióxido de carbono (ton CO2).

Esta solicitud **deberá** estar acompañada por la declaración de verificación y el soporte de cancelación voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones de GEI canceladas a su favor. La **declaración de** verificación y el soporte **de** cancelación voluntaria **demuestran** la neutralización **de** las emisiones asociadas al uso **del** combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Para efectos **del** tratamiento tributario **de** que trata este artículo, el sujeto pasivo **del** impuesto nacional al carbono **deberá** obtener la **declaración de** verificación y el soporte **de** cancelación voluntaria por medio de los consumidores o usuarios finales del combustible, o del titular de una iniciativa de mitigación de GEI.

La cantidad **de** combustible sobre la que se hace efectiva la no causación **del** impuesto nacional al carbono, no podrá ser mayor a la cantidad de combustible asociada al hecho generador.

Parágrafo 1°. Para efectos **de** lo establecido en el presente artículo el sujeto pasivo **debe** cuantificar las toneladas **de** CO2e asociadas a la cantidad **de** combustible, que se expresa en metros cúbicos (m3) o galones (gal) según corresponda, de acuerdo con el Anexo técnico IV del Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015.

Parágrafo 2. El responsable **del** impuesto nacional al carbono, verificará que las cantidades **de** combustible solicitadas por el sujeto pasivo para la no causación **del** impuesto, se encuentren **debidamente** amparadas con la **declaración de** verificación y el soporte **de** cancelación voluntaria **de** las reducciones **de** emisiones o remociones **de** GEI canceladas a su favor.

Parágrafo 3°. El responsable **del** impuesto podrá establecer tiempos **de** recepción **de** estos documentos para la no causación **del** impuesto.» (énfasis propio)

A su vez, los artículos 1.5.5.2., 1.5.5.4. y 1.5.5.5. *ibidem*, también adicionados por el **Decreto 926 de** 2017, **definen** diversos conceptos (i.e. carbono neutro, dióxido **de** carbono (CO2), dióxido **de** carbono equivalente (CO2e), gases **de** efecto invernadero (GEI), entre otros) y señalan los requisitos **del** soporte **de** cancelación voluntaria y **de** la **declaración de** verificación, respectivamente.

Examinadas las citadas disposiciones y en criterio **de** este **Despacho**, el procedimiento para hacer efectiva la no causación **del** Impuesto **-desarrollado** en éstas- continúa siendo aplicable en la medida que, en lo referente a la no causación **del** tributo, ésta tan solo fue objeto **de** una limitación cuantitativa (**del** 100% **del** impuesto al 50% **del** mismo), como se puso **de** presente en el punto anterior.

En otras palabras, los artículos 1.5.5.1. a 1.5.5.5. *ibidem* no sufrieron **decaimiento** ya que el mecanismo **de** no causación, relativo a la certificación **de** carbono neutro, persiste tras las modificaciones realizadas por la Ley 2277 **de** 2022 a la Ley 1819 **de** 2016.

Desde luego, es importante advertir que, por medio **del** uso **del** certificado **de** carbono neutro, no se causa el Impuesto hasta el cincuenta por ciento (50%) **de** su importe, aun cuando la neutralización **de** las emisiones asociadas al uso **del** combustible -

soportadas en la **declaración de** verificación y el soporte **de** cancelación voluntaria- sea mayor al referido porcentaje.

Lo antepuesto, sin perjuicio **de** las facultades reglamentarias **de** las que goza el Ministerio **de** Ambiente y **Desarrollo** Sostenible.

3. ¿El reaprovisionamiento de combustible de aeronaves en tráfico internacional es considerado una exportación para efectos del Impuesto?

El artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016, modificado por el artículo 48 **de** la Ley 2277 **de** 2022, señala en su párrafo 4°:

*«PARÁGRAFO 4o. Los combustibles a los que se refiere este Artículo no causarán el impuesto cuando sean exportados por el productor del combustible fósil y, en el caso **del** carbón por quien lo exporte.»* (énfasis propio)

Nótese que, para efectos **de** la no causación **del** Impuesto, es menester que la exportación **del** combustible sea llevada a cabo por su productor.

Ahora bien, resulta apropiado anotar que la operación **de** reaprovisionamiento **de** combustible **de** aeronaves en tráfico internacional es asimilada a una exportación, como fuese expresado en el Oficio 902621 - interno 393 **del** 29 **de** marzo **de** 2022 con sustento en el artículo 368 **de** la Resolución DIAN No. 46 **de** 2019.

Así las cosas, en la medida que las operaciones **de** reaprovisionamiento **de** combustible **de** aeronaves en tráfico internacional sean efectuadas por su productor, éstas no causan el Impuesto.

4. Ya que lo correspondiente al reaprovisionamiento de buques en tráfico internacional se mantiene con posterioridad a la Ley 2277 de 2022 ¿continúa vigente la interpretación realizada en el punto 4 del Concepto General sobre el impuesto nacional al carbono para efectos del reaprovisionamiento de aeronaves en tráfico internacional?

El párrafo 5° **del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016, modificado por el artículo 48 **de** la Ley 2277 **de** 2022, dispone:

*«PARÁGRAFO 5o. La venta **de** diésel marino y combustibles utilizados para reaprovisionamiento de los buques en tráfico internacional es considerada como una exportación. En consecuencia, el reaprovisionamiento **de** combustibles **de** estos buques no será objeto **de** cobro **del** impuesto nacional al carbono. Para lo anterior; los distribuidores mayoristas **deberán** certificar al responsable **del** impuesto nacional al carbono, a más tardar el quinto (5) día hábil **del** mes siguiente en el que se realizó la venta **del** combustible por parte **del** productor al distribuidor mayorista y/o comercializador, para que el productor realice el reintegro **del** impuesto nacional al carbono al distribuidor.»* (énfasis propio)

Lo antes reseñado se encontraba contemplado -con ciertas variaciones- en el párrafo 6° **de** la misma disposición, así:

*«PARÁGRAFO 6o. La venta **de** diésel marino y combustibles utilizados para reaprovisionamiento de los buques en tráfico internacional es considerada como una exportación. En consecuencia el reaprovisionamiento **de** combustibles **de** estos buques no será objeto **de** cobro **del** impuesto al carbono. Para lo anterior, los distribuidores mayoristas **deberán** certificar al responsable **del** impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, a más tardar el quinto (5o) día hábil **del** mes siguiente en el que se realizó la venta **del** combustible por parte **del** productor al distribuidor mayorista y/o comercializador, para que el productor realice el reintegro **del** impuesto nacional a la gasolina y al ACPM al distribuidor.»* (énfasis propio)

En el Concepto 003259 **del** 10 **de** febrero **de** 2017 – Concepto General sobre el impuesto nacional al carbono se indicó en su momento:

«4. Reaprovisionamiento **de** aeronaves vuelos Internacionales

*El párrafo 5 **del** artículo 222 establece como supuestos **de** no sujeción **del** Impuesto al carbono cuando los combustibles **de** que trata la ley sean exportados.*

Por su parte el artículo 110 **del** Decreto 2385 **del** 1999 indica que:

ARTICULO 110. REAPROVISIONAMIENTO PARA LA TRAVESÍA HASTA EL **DESTINO** FINAL.

*A los buques o aeronaves en tráfico internacional que salgan con **destino** final al extranjero se les autorizará embarcar las provisiones para llevar y las provisiones para consumo necesarias para el funcionamiento y conservación **del** medio **de** transporte. El reaprovisionamiento **de** los buques o aeronaves que lleguen al territorio aduanero nacional se considerará una exportación.*

*Toda vez que **desde** el punto **de** vista aduanero el reaprovisionamiento **de** combustible **de** aeronaves en tráfico internacional se entiende como una exportación, en los eventos en que la adquisición **de** combustible por parte **del** sujeto pasivo se **destine** a los fines acá previstos, no se causara el Impuesto al Carbono.»* (énfasis propio)

Nótese que lo manifestado en su momento por esta Subdirección se sustentó en el parágrafo 5° **del** artículo 222 *ibidem* (no causación **del** Impuesto cuando los combustibles fueran exportados) y no en lo señalado en su parágrafo 6° (reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional).

De manera que, aunque lo referente al reaprovisionamiento **de** buques en tráfico internacional se mantiene (en esencia), este tratamiento no es extensible al reaprovisionamiento **de** aeronaves en tráfico internacional. Respecto **de** esta última operación se **debe** tener en cuenta lo señalado en el punto anterior.

5. ¿Se causa el Impuesto en la venta de combustibles gravados realizada por el productor a una Sociedad de Comercialización Internacional para su respectiva exportación?

El artículo 70 **del** Decreto 1165 **de** 2019 consagra una presunción (que admite prueba en contrario) **de** exportación en los siguientes términos:

*«ARTÍCULO 70. BENEFICIOS PARA EL PROVEEDOR NACIONAL. Se presume que el proveedor efectúa la exportación, desde el momento en que la Sociedad **de** Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor.»*

*PARÁGRAFO. La devolución por parte **de** la Sociedad **de** Comercialización Internacional, **de** la totalidad o **de** parte **de** las mercancías al proveedor nacional, antes **de** efectuarse la exportación final, implicará la correspondiente anulación o modificación, según el caso, **del** certificado al proveedor que se hubiere entregado al momento **de** recibo **de** las mercancías por parte **de** la Sociedad **de** Comercialización Internacional. En estos eventos el proveedor **deberá** cancelar los impuestos internos exonerados y reintegrar los beneficios obtenidos por la venta a la Sociedad **de** Comercialización Internacional en el término máximo que la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) **determine** mediante resolución.*

*Las modificaciones o anulaciones que se realicen a los certificados al proveedor **deberán** informarse en la forma y **dentro de** los términos y condiciones que **determine** la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), sin perjuicio **de** las obligaciones **de** carácter tributario que puedan generarse como consecuencia **de** la anulación o modificación **del** respectivo certificado.» (énfasis propio).*

Por lo tanto, se presume -en los mismos términos **del** reseñado artículo 70- que los combustibles que sean vendidos por los productores a Sociedades **de** Comercialización Internacional no causan el Impuesto, en virtud **del** parágrafo 4 **del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016, modificado por el artículo 48 **de** la Ley 2277 **de** 2022.

6. ¿Continúa vigente la interpretación realizada en el Oficio 000384 del 19 de marzo de 2020 en torno a la aplicación de la tarifa de \$0 del Impuesto en ciertos departamentos y municipios?

Antes **de** la Ley 2277 **de** 2022, el parágrafo 4° **del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016 establecía:

*«PARÁGRAFO 4o. <Parágrafo modificado por el artículo 148 **de** la Ley 2010 **de** 2019. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa **del** impuesto al carbono por unidad **de** combustible **de** la que trata este artículo, en Amazonas, Caquetá, Guainía, Guaviare, Putumayo, Vaupés, Vichada y los municipios **de** Sipí, Río Sucio, Alto Baudó, Bajo Baudó, Acandí, Unguía, Litoral **de** San Juan, Bojayá, Medio Atrato, Bahía Solano, Juradó y Carmen **del** Darién **del** departamento **del** Chocó, para los combustibles enlistados en el inciso 1 **del** presente artículo será **de** cero pesos (\$0).» (énfasis propio)*

Actualmente, la misma disposición consagra:

*«PARÁGRAFO 7o. La tarifa **del** Impuesto al Carbono por unidad **de** combustible **de** la que trata este Artículo, en Amazonas, Caquetá, Guainía, Vichada, Guaviare, Putumayo, Vaupés y los municipios **de** Sipí, Riosucio, Alto Baudó, Bajo Baudó, Acandí, Unguía, Litoral **de** San Juan, Bojayá, Medio Atrato, Bahía Solano, Juradó y Carmen **del** Darién **del** departamento **del** Chocó, para la gasolina, ACPM y Jet fuel, será **de** cero pesos (\$0).»*

*Los municipios y departamentos que desarrollen actividades **de** explotación **de** hidrocarburos o refinamiento **de** combustibles perderán el beneficio **de** que trata este parágrafo y se les aplicará la tarifa plena **del** Impuesto Nacional al Carbono.» (énfasis propio)*

Ahora bien, en el Oficio 000384 **del** 19 **de** marzo **de** 2020 la Dirección **de** Gestión Jurídica explicó:

*«¿Qué criterio se **debe** tener en cuenta para aplicar la tarifa **del** cero **del** impuesto al carbono?*

[...]

*[...] con base en una interpretación gramatical y literal, resulta palpable **del** contenido **del** parágrafo 4, que la preposición "en" y su complemento - departamentos y municipios que se enlistan- denota una relación **de** lugar o espacio en el que se **debe** desarrollar la transacción que da lugar a la configuración **del** hecho generador, para efectos **de** la aplicación **de** la tarifa especial.*

Es **decir**, es dable inferir **de** la normatividad incorporada por el legislador, que, por ejemplo, por unidad vendida **de** combustibles fósiles en alguna **de** las zonas especiales enlistadas, se aplicaría la tarifa especial **de** cero pesos (\$) por parte **del** responsable.

Entonces, en relación con lo anterior, se **desprende** que, la mera **destinación del** combustible fósil a uno **de** los **departamentos o municipios especiales de** que trata el **parágrafo 4**, no se encuentra cubierta por la tarifa especial, **de** suerte que para este caso, por parte **del** responsable se **debería** aplicar la tarifa por unidad que corresponda, según el combustible fósil **de** conformidad con lo previsto en el artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016.

Sobre lo anterior, es menester indicar que corresponde al responsable **del** impuesto, **determinar**, con base en su **modelo de** operación, el municipio en el que se entiende perfeccionada la venta, es **decir**, el lugar en el que se perfecciona el precio y el bien - **del** combustible fósil- que se vende. Ya que, en todo caso, **no resulta procedente aplicar la tarifa especial con el simple destino del bien** a los territorios especiales que se enuncian en el **parágrafo 4 del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016, dado que este no fue un criterio utilizado por el legislador.

[...]» (énfasis propio)

Ya que, en esencia, el **parágrafo 4º del** artículo 222 **de** la Ley 1819 **de** 2016, antes **de** la Ley 2277 **de** 2022, y el **parágrafo 7º de** esta misma norma, **después de** la mencionada Ley 2277, comparten la misma literalidad, se considera que lo manifestado en el citado Oficio 000384 **de** 2020 conserva validez.

7. ¿A partir de qué momento es aplicable la actualización de las tarifas del Impuesto? ¿Desde la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 o desde la publicación de la respectiva Resolución mediante la cual la U.A.E. DIAN las ajusta?

En efecto, la Ley 2277 **de** 2022 -en su artículo 48- actualizó las tarifas **del** Impuesto, así:

Texto original:

«ARTÍCULO 222. El Impuesto al Carbono tendrá una tarifa específica considerando el factor **de** emisión **de** dióxido **de** carbono (CO2) para cada combustible **determinado**, expresado en unidad **de** volumen (kilogramo **de** CO2) por unidad energética (Terajoules) **de** acuerdo con el volumen o peso **del** combustible. La tarifa corresponderá a quince mil pesos (\$15.000) por tonelada **de** CO2 y los valores **de** la tarifa por unidad **de** combustible serán los siguientes:

Combustible fósil	Unidad	Tarifa/unidad
Gas Natural	Metro cúbico	\$29
Gas Licuado de Petróleo	Galón	\$95
Gasolina	Galón	\$135
Kerosene y Jet Fuel	Galón	\$148
ACPM	Galón	\$152
Fuel Oil	Galón	\$177

[...]

PARÁGRAFO 1o. La tarifa por tonelada **de** CO2 se ajustará cada primero **de** febrero con la inflación **del** año anterior más un punto hasta que sea equivalente a una (1) UVT por tonelada **de** CO2. En consecuencia los valores por unidad **de** combustible crecerán a la misma tasa anteriormente expuesta.

[...]» (énfasis propio)

Texto actual:

«ARTÍCULO 222. BASE GRAVABLE Y TARIFA. <Artículo modificado por el artículo 48 **de** la Ley 2277 **de** 2022. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto nacional al carbono tendrá una tarifa específica considerando el factor **de** emisión **de** gases **de** efecto invernadero (GEI) para cada combustible **determinado**, expresado en unidad **de** peso (kilogramo **de** CO2eq) por unidad energética (terajulios), **de** acuerdo con el volumen o peso **del** combustible. La tarifa corresponderá a veinte mil quinientos pesos (\$20.500) por tonelada **de** carbono equivalente (CO2eq). Los valores **de** la tarifa por unidad **de** combustible serán los siguientes:

Combustible fósil	Unidad	Tarifa/unidad
Carbón	Tonelada	\$52.215
Fuel oil	Galón	\$238
ACPM	Galón	\$191
Jet fuel	Galón	\$202
Kerosene	Galón	\$197
Gasolina	Galón	\$169
Gas licuado de petróleo	Galón	\$134

Gas natural	Metro cúbico	\$36
-------------	--------------	------

[...]

PARÁGRAFO 1o. La tarifa por tonelada de carbono equivalente (CO2eq) se ajustará cada primero (1) de febrero con la variación en el Índice de Precios al Consumidor calculada por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) del año anterior más un (1) punto hasta que sea equivalente a tres (3) UVT por tonelada de carbono equivalente (CO2eq). En consecuencia, los valores por unidad de combustible crecerán a la misma tasa anteriormente expuesta. En el caso de los combustibles fósiles correspondientes a gas natural, gasolina y ACPM la tarifa se ajustará a partir del año 2024 en los mismos términos aquí establecidos.

[...]]» (énfasis propio)

Como se puede apreciar, la actualización de las tarifas del Impuesto (efectuada por la Ley 2277 de 2022) y su ajuste (previsto en el párrafo del artículo 222 *ibidem*, considerando la variación en el IPC) son dos cosas diferentes.

Ya que el Impuesto es de causación instantánea (cfr. punto 1 de este pronunciamiento), la actualización de sus tarifas, reflejada en un incremento de éstas (v.gr. de \$15.000 por tonelada de CO2 a \$20.500 por tonelada de CO2eq), es aplicable a partir de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022, tanto en lo que corresponde a la tarifa por tonelada de carbono equivalente como a los valores por unidad de combustible.

Por su parte, el ajuste se efectuará cada 1º de febrero, iniciando el próximo 1º de febrero de 2023, salvo en lo correspondiente al gas natural, gasolina y ACPM, cuyas tarifas se ajustarán a partir del 1º de febrero de 2024.

CONCEPTO GENERAL SOBRE LOS IMPUESTOS SALUDABLES Mediante Sentencia C-435/23 la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022.

Pronunciamientos compilados:

Concepto 003744 - interno 383 de marzo 28 de 2023
 Concepto 006207 - interno 607 de mayo 24 de 2023
 Concepto 013664 - interno 936 de agosto 30 de 2023
 Concepto 018714 - interno 1111 de octubre 24 de 2023
 Concepto 019339 - interno 1124 de octubre 31 de 2023
 Concepto 020163 - interno 1144 de noviembre 7 de 2023
 Concepto 001169 - interno 25 de enero 18 de 2024
 Concepto 001170 - interno 28 de enero 19 de 2024
 Concepto 001865 - interno 52 de enero 30 de 2024
 Concepto 006482 - interno 217 de abril 1 de 2024

1. ¿El ICUI grava los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas que no superen los valores de sodio, azúcares y grasas saturadas establecidos en la Ley?

No. Sobre el particular es importante destacar que, de conformidad con el artículo 513-6 del Estatuto Tributario:

«Estarán sujetos a este impuesto los productos comestibles ultraprocesados que como ingredientes se les haya adicionado azúcares, sal/sodio y/o grasas y su contenido en la tabla nutricional supere los siguientes valores:

Nutriente	Por cada 100 g
Sodio	> = 1 mg/kcal y/o > = 300 mg/100 g
Azúcares	> = 10% del total de energía proveniente de azúcares libres
Grasas saturadas	> = 10% del total de energía proveniente de grasas saturadas

[...]]» (énfasis propio)

1.1. ¿Cuáles son los presupuestos para que un producto se encuentre gravado con el ICUI?

Del artículo 513-6 del Estatuto Tributario, que establece el hecho generador del ICUI, se desprenden los siguientes presupuestos en relación con los productos gravados:

- Que se trate de un producto comestible, como lo indica el segundo inciso de la citada disposición y lo señala el nombre del impuesto;
- Que se encuentre dentro de la lista de partidas y sub partidas arancelarias (gravadas, no exceptuadas) que consagra el artículo 513-6 *ibidem*;
- Que sea considerado un producto ultraprocesado industrialmente; es decir, que sea elaborado a partir de sustancias derivadas de los alimentos o sintetizadas de otras fuentes orgánicas, en los términos del mismo artículo 513-6; y
- Que se le haya adicionado como ingredientes: (i) sal o sodio, (ii) azúcares y/o (iii) grasas y que los valores de dichos ingredientes correspondan a los indicados en la Ley.

Ahora bien, a pesar **de** la concurrencia **de** los anteriores presupuestos, en ciertos casos no hay lugar a la generación o causación **del** ICUI, como cuando los mencionados productos comestibles:

- i) Son exportados por el productor (cfr. parágrafo 2° **del** artículo 513-6 *ibidem*); o
- ii) Son donados por el productor o importador a «*los bancos **de** alimentos que se encuentren constituidos como entidades sin ánimo **de** lucro **del** Régimen Tributario Especial o los bancos **de** alimentos que bajo la misma personería jurídica posea la iglesia o confesión religiosa reconocida por el Ministerio **del** Interior o por la ley*», así como a las asociaciones **de** bancos **de** alimentos (cfr. parágrafo 4° **de** la misma disposición).

1.2. ¿Son acumulativas las definiciones que **de** «productos ultraprocesados» realiza la Ley?

Las **definiciones** contenidas en el artículo 513-6 **del** Estatuto Tributario sobre productos procesados y/o ultraprocesados que «*se les haya adicionado sal/sodio*», «*se les haya adicionado grasas*» y «*se les haya adicionado azúcares*» no son acumulativas, aunque puedan concurrir entre sí; por ende, bastará con que se concrete alguna **de** ellas para efectos **del** ICUI.

1.3. ¿Qué alcance tiene la expresión «**Excepto el pan**» contenida en el artículo 513-6 **del** Estatuto Tributario para efectos **del** ICUI?

El citado artículo 513-6 señala en relación con la partida arancelaria 19.05 que ésta comprende:

*«Productos **de** panadería, pastelería o galletería, incluso con adición **de** cacao; hostias, sellos vacíos **de** los tipos utilizados para medicamentos, obleas para sellar, pastas secas **de** harina, almidón o fécula, en hojas, y productos similares. Excepto el pan y las obleas.»* (énfasis propio)

En cuanto al pan y a la luz **de** los artículos 28 y 29 **del** Código Civil que versan sobre la interpretación **de** la Ley, se considera necesario aplicar la **definición** prevista en el artículo 1.3.1.12.11. **del** Decreto 1625 **de** 2016:

*«(...) el pan a que se refiere la partida 19.05, como excluido es el horneado o cocido y producido a base **de** harinas **de** cereales, con o sin levadura, sal o dulce, sea integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada al pan, ni la proporción **de** las harinas **de** cereales utilizadas en su preparación, ni el grado **de** cocción u horneado.»*

Por lo tanto, aquellos productos comestibles que encajen en la **definición de** pan, acorde con el reseñado artículo 1.3.1.12.11. no se encuentran gravados con el ICUI.

1.4. ¿Cuál es el alcance **de** los términos «**industrial**» e «**industrialmente**» para efectos **del** hecho generador **del** ICUI?

Nótese que los términos «**industrial**» e «**industrialmente**» se emplean en la Ley como «*formulaciones industriales*» y «*ultraprocesado industrialmente*»; luego, dichos términos califican los procesos con los que se obtienen los productos gravados con el ICUI y no los insumos o ingredientes con los que se obtienen éstos.

En consecuencia y a criterio **de** este Despacho:

- i) Es indiferente si tales insumos o ingredientes son naturales u obtenidos a partir **de** algún proceso **de** transformación.
- ii) Tampoco es relevante la calidad **del** sujeto. El impuesto se generaría aunque el productor o importador **de** los productos no se considere un «**industrial**».

Así las cosas, los «**productos ultraprocesados industrialmente**» y las «**formulaciones industriales**» son los obtenidos a partir **de** un proceso industrial, en el que se adicionan azúcares, grasas y/o sodio.

Esto, sin **dejar de** lado que las «*personas naturales que en el año gravable anterior o en el año en curso hubieran obtenido ingresos brutos provenientes **de** las actividades gravadas con este impuesto, inferiores a diez mil (10.000) UVT*» (énfasis propio) no son responsables.

1.5. Además **de** los azúcares, sal/sodio y/o grasas adicionados ¿para efectos **del** ICUI se tienen en cuenta los azúcares, sal/sodio y/o grasas que naturalmente hacen parte **del** producto comestible?

El artículo 513-6 **del** Estatuto Tributario señala unos valores en materia **de** azúcares, sal/sodio y/o grasas, por cada 100 gramos, a partir **de** los cuales el producto comestible está gravado (sin perder **de** vista lo indicado en el punto #1.1. **de** este pronunciamiento).

Ahora, en lo que se refiere a dichos valores:

- i) En relación con el sodio, el legislador no distinguió entre el sodio adicionado **de** aquel que naturalmente hace parte **del** producto comestible.

ii) En relación con los azúcares y grasas, únicamente se tienen en cuenta los azúcares libres y las grasas saturadas. Por ende, para efectos impositivos, no se **debe de** tener en cuenta los azúcares y grasas diferentes **de** los anteriores y que hagan parte **del** producto comestible.

Para ilustrar lo anterior: Si un producto comestible en su estado natural tiene 299 miligramos **de** sodio por cada 100 gramos y se le adicionan 2 miligramos **de** sodio por cada 100 gramos, superaría el valor a partir **del** cual dicho producto se considera gravado con el ICUI (≥ 300 miligramos por 100 gramos).

1.6. ¿Son productos comestibles, gravados con el ICUI, los suplementos dietarios y polvos para reconstituir que están diseñados para ser diluidos y administrados en estado líquido?

No. Como se mencionó en el punto #1.1 **de** este pronunciamiento, es imprescindible que se reúnan una serie **de** presupuestos **-de** orden legal- para que un producto se considere gravado con el ICUI, siendo uno **de** tales que el producto sea comestible.

Al respecto, en el Diccionario **de** la lengua española se encuentra lo siguiente:

- i) Es «comestible» aquello que se puede comer.
- ii) «Comer» implica «*Masticar y **deglutir un alimento sólido***».

Por lo tanto, los suplementos dietarios y polvos para reconstituir que estén diseñados para ser ingeridos **de** manera líquida, para los propósitos aquí analizados, no se consideran comestibles. Por lo tanto, no generan el ICUI.

Adicional a lo anterior, no se **debe** perder **de** vista que el ICUI es un impuesto con una finalidad extrafiscal que no consiste en **desincentivar** bienes como los consultados. Estos últimos, **de** hecho, tienen como propósito mejorar la salud **de** quienes los ingieren.

En efecto, el «impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas» está previsto para «*corregir la **externalidad negativa derivada del consumo de estos bienes sobre la salud de la población** a través **de** dos mecanismos: el **desincentivo del consumo de los mismos** y la **generación de recursos públicos que contribuyan a financiar los requerimientos del sistema de salud derivados de enfermedades relacionadas***» (cfr. Gaceta **del** Congreso N° 917 **de** agosto 12 **de** 2022).

1.7. ¿El servicio de restaurante, cuando involucre el suministro de bebidas ultraprocesadas azucaradas o productos comestibles ultraprocesados, está gravado con los impuestos saludables?

Dentro de los hechos generadores **de** los impuestos saludables no se encuentra contemplada la prestación **de** servicios como el consultado, motivo por el cual éste no se encuentra gravado con los impuestos saludables.

Sin embargo, es **de** anotar que, si en el servicio **de** restaurante su prestador retira **de** inventarios una bebida ultraprocesada azucarada o un producto comestible ultraprocesado, que no hubiere estado sometido a imposición previamente por los impuestos saludables, se generará el IBUA o el ICUI, según el caso, en los términos establecidos por la Ley. Esto último se reitera en los puntos #1.8 y #5.1 **de** este pronunciamiento.

1.8. Si una persona produce bebidas ultraprocesadas azucaradas o productos comestibles ultraprocesados en su planta de producción y los vende en diferentes puntos de venta ¿los impuestos saludables se causan al momento del retiro de inventarios o de su venta?

En la hipótesis planteada no encuentra esta Subdirección que ocurra un «retiro **de** inventarios», el cual no se **debería** interpretar como el mero **desplazamiento del** producto gravado al punto **de** venta; **de** hecho, tal retiro se presenta cuando contablemente se da **de** baja al registro **del** inventario **del** producto gravado (ver párrafo 34 **de** la NIC 2 "Inventarios").

Por ende, en este evento el respectivo impuesto saludable se generará por la venta y se causará «*en la fecha **de** emisión **de** la factura o documento equivalente y a falta **de** estos, en el momento **de** la entrega (...) aunque se haya pactado reserva **de** dominio, pacto **de** retroventa o condición resolutoria*» (cfr. artículos 513-5 y 513-10 **del** Estatuto Tributario).

Ahora bien, si se retira **de** inventarios un producto que previamente había sido adquirido o importado, generando y causando el respectivo impuesto saludable en la venta o importación, en dicho retiro no se causa nuevamente este impuesto en consideración a su carácter monofásico.

1.9. ¿Cuál es el alcance del término «ultraprocesado» para efectos de los impuestos saludables?

Sobre el alcance objeto **de** consulta este **Despacho** considera pertinente remitirse a la **definición que de** «productos alimenticios ultraprocesados» expone el Ministerio **de** Salud y Protección Social en el artículo 3° **de** la Resolución 810 **de** 2021 Por la cual se establece el reglamento técnico sobre los requisitos **de** etiquetado nutricional y frontal que **deben** cumplir los alimentos envasados o empacados para consumo humano., modificado por la Resolución 2492 **de** 2022, así:

«3.45. *Productos alimenticios ultraprocesados: productos alimenticios elaborados con procesos tecnológicos, sometidos a procesos **de** transformación a los cuales se les añade sal, azúcar, grasas u otros ingredientes. Tienen **más de 5** ingredientes y/o aditivos y **menos del 50% de** los ingredientes son alimentos sin procesar o mínimamente procesados. (...)*» (énfasis propio)

A su vez, sobre las **definiciones de** «alimentos sin procesar» y **de** «alimentos mínimamente procesados» será igualmente necesario remitirse al citado artículo 3°.

Lo anterior, teniendo en cuenta lo ordenado por el artículo 29 **del** Código Civil: «*Las palabras técnicas **de** toda ciencia o arte **se tomarán en el sentido que les **den** los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso***» (énfasis propio).

1.10. ¿Está gravada con los impuestos saludables la venta combinada **de dos o más productos previamente gravados con estos?**

No. La venta combinada (o «en combo») **de** productos previamente gravados con los impuestos saludables y sin ninguna transformación no implica que éstos nuevamente se generen, teniendo en cuenta su carácter monofásico (ver punto #5).

1.11. Si un productor vende **de manera combinada dos o más bienes, unos sometidos a los impuestos saludables y otros no ¿la totalidad **de** la venta sería objeto **de** gravamen?**

No. La venta combinada (o «en combo») **de** bienes, algunos sometidos a los impuestos saludables y otros no, no implica que la totalidad **de** la operación sea objeto **de** gravamen. En la factura **de** venta se **deberá** discriminar el IBUA o el ICUI que se haya causado y liquidado única y exclusivamente en relación con los productos gravados, sin perder **de** vista su carácter monofásico.

A modo **de** ejemplo:

*En 2024 un productor vende «en combo» artículos **de** confitería sin cacao (partida arancelaria 17.04) -que cumplen con las características **de** un producto comestible ultraprocesado industrialmente y/o con alto contenidos **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas- y pan por un valor total **de** \$10.000. Sólo el pan tiene un valor **de** \$2.000.*

*Así las cosas, en este caso, la base gravable **del** ICUA es **de** \$8.000 y no **de** \$10.000 (cfr. artículo 513-8 **del** Estatuto Tributario), el cual, liquidado a una tarifa **del** 15% (cfr. artículo 513-9 *ibidem*), asciende a \$1.200.*

1.12. ¿Cómo se calculan los porcentajes **de sodio, azúcares y grasas saturadas para efectos **del** ICUI?**

Como fuera señalado en los puntos #1 y #1.1 **de** este pronunciamiento, están sujetos al ICUI los productos comestibles ultraprocesados que, entre otras cosas, tenga sodio, azúcares y/o grasas saturadas adicionadas a partir **de** ciertos valores por cada 100 gramos (cfr. inciso 2° **del** artículo 513-6 **del** Estatuto Tributario).

Para calcular adecuadamente estos valores, se **deberá** tener en cuenta lo indicado en el párrafo 1° **del** artículo 513-6 *ibidem*:

*«a) Sodio: se toma cualquier cantidad **de** alimento, puede ser cien gramos (100 g) o la porción, y se divide el contenido **de** sodio reportado, entre el número **de** kcal, reportadas en la misma cantidad, si esta relación es superior a uno (1) será sujeto **de** impuesto. Por otro lado, **debe** calcular el contenido **de** sodio en cien gramos (100 g) y si este supera los trescientos miligramos (300 mg), estará sujeto al impuesto. Es suficiente con que se cumpla una **de** las dos condiciones para ser sujeto al impuesto.*

*b) Azúcares: se **debe** identificar los azúcares añadidos según lo **definido** en el párrafo 2 **de** este Artículo. Una vez identificados, en cualquier cantidad **de** alimento, se **debe** multiplicar la cantidad **de** azúcares añadidos en gramos, por el factor **de** conversión **de** azúcares (4 kcal/g). Este resultado, se divide entre el total **de** las kcal, **de** la misma cantidad **de** alimento y se multiplica por cien (100). Finalmente, se compara este resultado con el porcentaje establecido en la tabla, y si es igual o superior a diez por ciento (10%), estará sujeto al impuesto.*

*c) Grasas saturadas: se **debe** multiplicar la cantidad **de** grasas saturadas en gramos, por el factor **de** conversión **de** grasas (9 kcal/g), en cualquier cantidad **de** alimento. Este resultado, se divide entre el total **de** las kcal, **de** la misma cantidad **de** alimento y se multiplica por cien (100). Finalmente, se compara este resultado con el porcentaje establecido en la tabla, y si es igual o superior a diez por ciento (10%), estará sujeto al impuesto.*

*Tratándose **de** bienes importados, lo indicado en el presente párrafo **debe** informarse en la **declaración de** importación.»*

1.13. ¿Están gravados con el ICUI los «productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas» que, por diferentes razones, ya no son aptos para el consumo humano y se **destinan** para el consumo animal?**

Como fuera expuesto en el punto #1.6 **de** este pronunciamiento, una **de** las finalidades **de** los impuestos saludables (e.g. ICUI) consiste en **desincentivar** el consumo **de** ciertos productos que afectan la salud **de** la población colombiana; luego, es claro que estos impuestos únicamente recaen sobre productos **destinados** al consumo humano.

Ahora, es menester insistir en la causación monofásica, **de** hecho, **de** primera etapa, **de** los impuestos saludables (ver punto #5), lo cual implica que el IBUA o el ICUI se causen en la producción o importación **de** los bienes gravados (cfr. artículos 513-5 y 513-10 **del** Estatuto Tributario) con independencia **de** que dichos bienes sean o no efectivamente consumidos por la población o, inclusive, **destinados** a otros fines (como el consumo animal). En otras palabras, la intención con la que se realice la operación sujeta a imposición es indiferente a la generación y causación **de** los mencionados tributos, siempre y cuando verse sobre productos gravados.

Empero, si el producto gravado fue producido con **destino** al consumo humano, no obstante, antes **de** llevarse a cabo su venta, retiro o transferencia el producto, por diversas razones, **deja de** ser apto para el consumo humano (lo cual habrá **de** estar soportado en las respectivas verificaciones o certificaciones que expidan las autoridades competentes), no habrá lugar a la generación ni causación **de** los impuestos saludables cuando se lleven a cabo las anteriores operaciones; esto, bajo el entendido que, en efecto, no es un producto apto para el consumo humano.

Finalmente, si se adquirió un producto gravado con los impuestos saludables y éste se somete a un proceso **de** transformación para convertirlo en un producto **destinado** al consumo animal, es claro que sobre este último no recaen los impuestos saludables.

1.14. ¿Cuál es el alcance **del** término «productos comestibles» para efectos **del** ICUI?

Lo primero a considerar es lo establecido en el artículo 28 **del** Código Civil, según el cual «Las palabras **de** la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general **de** las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya **definido** expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal» (énfasis propio).

Al respecto, el diccionario **de** la lengua española **define** el vocablo «comestible» así:

«1. *adj.* Que se puede comer.

2. *m.* Todo género **de** alimento.» (Énfasis propio)

Ahora, sobre el término «alimento», el artículo 3º **de** la Ley 2120 **de** 2021 Por medio **de** la cual se adoptan medidas para fomentar entornos alimentarios saludables y prevenir enfermedades no transmisibles y se adoptan otras disposiciones. lo **define** como «*Todo producto natural o artificial, elaborado o no, que ingerido aporta al organismo humano los nutrientes y la energía necesaria para el **desarrollo de** los procesos biológicos. Se entienden incluidas en esta **definición** las bebidas no alcohólicas y aquellas sustancias con que se sazonan algunos comestibles, y que se conocen con el nombre genérico **de** especias*» (énfasis propio).

Así las cosas, **de** cara al ICUI y teniendo en cuenta su finalidad extrafiscal, es **de** colegir que los «productos comestibles» corresponden a alimentos **destinados** al consumo humano.

Ahora bien, sin perjuicio **de** lo anterior, no se **debe** perder **de** vista que sólo ciertos «productos comestibles» (o alimentos) están sometidos a imposición, como fuera señalado en el punto #1.1 **de** este pronunciamiento:

- i) Que, en efecto, se trate **de** un producto comestible, como lo indica el segundo inciso **del** artículo 513-6 **del** Estatuto Tributario y lo señala el nombre **del** impuesto;
- ii) Que se encuentre **dentro de** la lista **de** partidas y sub partidas arancelarias (gravadas, no exceptuadas) que consagra el artículo 513-6 *ibidem*;
- iii) Que sea considerado un producto ultraprocesado industrialmente; es **decir**, que sea elaborado a partir **de** sustancias **derivadas de** los alimentos o sintetizadas **de** otras fuentes orgánicas, en los términos **del** mismo artículo 513-6; y
- iv) Que se le haya adicionado como ingredientes: (i) sal o sodio, (ii) azúcares y/o (iii) grasas y que los valores **de** dichos ingredientes correspondan a los indicados en la Ley.

Asimismo, es **de** reiterar (según lo explicado en los puntos #1.9 y #1.13):

- i) Que los productos alimenticios ultraprocesados son los «*elaborados con procesos tecnológicos, sometidos a procesos **de** transformación a los cuales se les añade sal, azúcar, grasas u otros ingredientes. Tienen más **de** 5 ingredientes y/o aditivos y menos **del** 50% **de** los ingredientes son alimentos sin procesar o mínimamente procesados*».
- ii) Que el ICUI (como el IBUA) recae sobre productos **destinados** al consumo humano.

1.15. Los productos líquidos o en polvo clasificados en las partidas arancelarias señaladas en el artículo 513-6 **del** Estatuto Tributario los cuales pueden ser ingeridos en un estado distinto al sólido ¿están gravados con ICUI?

Sí, los productos líquidos o en polvo (para ser diluidos), como es el caso **de** aquellos clasificados en las partidas arancelarias 04.04.90.00.00 «Productos constituidos por los componentes naturales **de** la leche, incluso con adición **de** azúcar u otro edulcorante, no expresados ni comprendidos en otra parte; excepto el arequipe y/o dulce **de** leche» y 21.03. «Preparaciones para salsas y salsas preparadas; condimentos y sazonadores compuestos; harina **de** mostaza y mostaza preparada» señalados en el artículo 513-6 **del**

Estatuto Tributario, están gravados con ICUI cuando expresamente así lo haya dispuesto el legislador El artículo 513-6 en su inciso establece: "(...) Por lo tanto, los bienes de las siguientes partidas y sub partidas estarán sujetos al presente impuesto en la medida en que contengan sodio, azúcares o grasas saturadas, y se cumpla con lo previsto en los incisos anteriores:".

1.16. ¿Cuáles son los productos nacionales e importados que se encuentran gravados con los impuestos saludables?

Los productos nacionales e importados que se encuentran gravados con ICUI, son aquellos que cumplan con las condiciones señaladas en el punto #1.1. **de** ese concepto.

Ahora bien, en relación con el IBUA, tal y como se señala en el punto #2 **de** este pronunciamiento, el artículo 513-1 **del** Estatuto Tributario grava «las bebidas ultraprocesadas azucaradas, así como los concentrados, polvos y jarabes que, **después de** su mezcla o dilución permiten la obtención **de** bebidas azucaradas». Además, se precisa que el IBUA recae únicamente sobre aquellos bienes cuyas partidas y subpartidas están expresamente señaladas en la Ley, en la medida en que contengan azúcares añadidos y se cumpla con lo previsto en la normatividad, con excepción **de** las bebidas azucaradas establecidas en el parágrafo 1° **del** artículo 513-1 *ibidem*.

En este sentido, teniendo en cuenta que el artículo 513-1 **del** Estatuto Tributario establece el hecho generador **del** IBUA, a continuación, se señalan los presupuestos para que un producto este gravado con el IBUA, a saber:

- (i) Que se trate **de** una bebida azucarada o **de** concentrados, polvos y jarabes que, **después de** su mezcla o disolución permitan la obtención **de** bebidas azucaradas, como lo indica el artículo 513-1 antes citado y lo señala el nombre **del** impuesto;
- (ii) Que se encuentre **dentro de** la lista **de** partidas y subpartidas arancelarias (gravadas, no exceptuadas) que consagra el artículo 513-1 *ibidem*;
- (iii) Que sea considerada una bebida ultraprocesada azucarada, es **decir**, que se trate **de** una bebida líquida que no tenga un grado alcohólico volumétrico superior a cero como cinco por ciento (0.5%) vol, y a la cual se le haya incorporado cualquier azúcar añadido, en los términos **del** artículo 513-1 **del** citado ordenamiento jurídico.

Sin embargo, aunque se cumplan los presupuestos anteriores, en algunos casos no se genera ni se causa el IBUA, como ocurre, por ejemplo, cuando estas bebidas azucaradas:

- (i) Son exportadas por el productor (cfr. Parágrafo 3° **del** artículo 513-1 *ibidem*) o,
- (ii) Son donados por el productor o importador a «los bancos **de** alimentos que se encuentren constituidos como entidades sin ánimo **de** lucro **del** Régimen Tributario Especial, o los bancos **de** alimentos que bajo la misma personería jurídica posea la iglesia o confesión religiosa reconocida por el Ministerio **del** Interior o por la ley» así como a las asociaciones **de** bancos **de** alimentos (cfr. Parágrafo 5° **del** artículo 513-1 **de** la misma disposición.

En relación con los bienes importados objeto **del** ICUI o IBUA, como fuera señalado en el punto #2.2 **de** este pronunciamiento, para que un producto importado este sujeto a los impuestos saludables **deberá** reunir las características **de** un producto gravado con dichos impuestos.

2. ¿Es responsable **del** IBUA o **del** ICUI el fabricante **de** los insumos o ingredientes utilizados para elaborar las bebidas ultraprocesadas azucaradas (incluyendo los concentrados, polvos y jarabes) o los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas?

Cabe anotar que son responsables **de** los impuestos saludables los productores e importadores **de** las bebidas ultraprocesadas azucaradas (incluyendo los concentrados, polvos y jarabes) y **de** los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, acorde con los artículos 440, 513-2 y 513-7 **del** Estatuto Tributario.

Como lo señala el artículo 513-1 *ibidem*, el IBUA grava «las bebidas ultraprocesadas azucaradas, así como los concentrados, polvos y jarabes que, **después de** su mezcla o dilución permiten la obtención **de** bebidas azucaradas».

Esta misma disposición precisa:

«Se considera como bebida ultraprocesada azucarada la bebida líquida que no tenga un grado alcohólico volumétrico superior a cero coma cinco por ciento (0,5%) vol, y a la cual se le ha incorporado cualquier azúcar añadido.

*En esta **definición** se incluyen bebidas gaseosas o carbonatadas, bebidas a base **de** malta, bebidas tipo té o café, bebidas a base **de** fruta en cualquier concentración, refrescos, zumos y néctares **de** fruta, bebidas energizantes, bebidas **de** deportivas, refrescos, aguas saborizadas y mezclas en polvo.*

Se consideran concentrados, polvos y Jarabes las esencias o extractos de sabores que permitan obtener bebidas saborizadas y los productos con o sin edulcorantes o saborizadores, naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar, de frutas, de verduras o legumbres y otros aditivos para alimentos, así como las mezclas a base de harina, fécula, extracto de malta y almidón.

*Se consideran azúcares añadidos los monosacáridos y/o disacáridos que se adicionan durante el procesamiento **de** alimentos o se empaquetan como tales, e incluyen aquellos contenidos en los jarabes, en los concentrados **de** jugos **de** frutas o vegetales. No se considera azúcar añadido los edulcorantes sin aporte calórico.» (énfasis propio)*

Por su parte, acorde con el artículo 513-6 *ibidem*, el ICUI grava «los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas».

Al respecto, la norma en comento indica:

«Los productos ultraprocesados son formulaciones industriales elaboradas a partir **de** sustancias **derivadas de** los alimentos o sintetizadas **de** otras fuentes orgánicas. Algunas sustancias empleadas para elaborar los productos Ultraprocesados, como grasas, aceites, almidones y azúcar, **derivan directamente de** alimentos. Otras se obtienen mediante el procesamiento adicional **de** ciertos componentes alimentarios, como la hidrogenación **de** los aceites (que genera grasas trans tóxicas), la hidrólisis **de** las proteínas y la "purificación" **de** los almidones. La gran mayoría **de** los ingredientes en la mayor parte **de** los productos ultraprocesados son aditivos (aglutinantes, cohesionantes, colorantes, edulcorantes, emulsificantes, espesantes, espumantes, estabilizadores, "mejoradores", sensoriales como aromatizantes y saborizantes, conservadores, saborizantes y solventes).

Los productos ultraprocesados son formulaciones industriales principalmente a base **de** sustancias extraídas o **derivadas de** alimentos, además **de** aditivos y cosméticos que dan color, sabor o textura para intentar imitar a los alimentos. Tienen un elevado contenido en azúcares añadidos, grasa total, grasas saturadas y sodio, y un bajo contenido en proteína, fibra alimentaria, minerales y vitaminas, en comparación con los productos, platos y comidas sin procesar o mínimamente procesados.

Se entenderá por producto ultraprocesado que se les haya adicionado sal/sodio; aquellos a los que durante el proceso **de** elaboración se haya utilizado como ingrediente o aditivo cualquier sal o aditivo que contenga sodio o cualquier ingrediente que contenga sales **de** sodio agregadas.

Se entenderá por producto ultraprocesado que se les haya adicionado grasas; aquellos a los que durante el proceso **de** elaboración se haya utilizado como ingrediente grasas vegetales o animales, aceites vegetales parcialmente hidrogenados (mantequilla vegetal, crema vegetal o margarina) e ingredientes que los contengan agregados.

Se consideran azúcares añadidos los monosacáridos y/o disacáridos que se adicionan durante el procesamiento **de** alimentos o se empaquetan como tales, e incluyen aquellos contenidos en los jarabes, en los concentrados **de** jugos **de** frutas o vegetales.

Se entenderá por producto alimenticio procesado y/o ultraprocesado que se les haya adicionado azúcares; aquellos a los que durante el proceso **de** elaboración se les hayan añadido azúcares según la **definición del** inciso anterior.» (énfasis propio)

Adicionalmente, es **de** tener en cuenta que tanto el IBUA como el ICUI recaen únicamente sobre los bienes cuyas partidas y subpartidas están expresamente señaladas en la Ley.

Por lo tanto, no es responsable **de** los impuestos saludables el fabricante **de** los insumos o ingredientes utilizados para elaborar los productos sometidos a los mismos, como sería el caso -a modo **de** ejemplo- **del** productor **de** azúcar, grasas, aceites y almidones.

Lo anterior, salvo que dichos insumos o ingredientes, individualmente considerados, correspondan a bebidas ultraprocesadas azucaradas (incluyendo los concentrados, polvos y jarabes) o a productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas en los términos **de** finidos por la Ley.

2.1. ¿Los insumos o ingredientes utilizados para elaborar las bebidas ultraprocesadas azucaradas (incluyendo los concentrados, polvos y jarabes) o los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas están gravados con los impuestos saludables?**

Teniendo en cuenta lo señalado en el punto #2 **de** este pronunciamiento, los insumos o ingredientes -objeto **de** consulta- no están gravados con los impuestos saludables, salvo «dichos insumos o ingredientes, individualmente considerados, correspondan a bebidas ultraprocesadas azucaradas (incluyendo los concentrados, polvos y jarabes) o a productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas en los términos **de** finidos por la Ley» (énfasis propio).

2.2. ¿Están gravados con los impuestos saludables los productos que se importan para ser transformados y exportados?

Sí, con las siguientes precisiones:

- i) El producto que se importa **debe** reunir las características **de** un producto gravado con los impuestos saludables (ver punto #2).
- ii) En la importación, los impuestos saludables se causan al tiempo **de** la nacionalización **del** bien, sin ninguna distinción sobre su **destinación** (cfr. numerales 2 **de** los artículos 513-5 y 513-10 **del** Estatuto Tributario).
- iii) Aunque es cierto que la exportación no da lugar a los impuestos saludables (cfr. párrafos 3º **del** artículo 513-1

del Estatuto Tributario y 2º **del** artículo 513-6 *ibidem*), también lo es que la importación **de** un producto y la exportación **de** otro diferente (resultado **de** un proceso **de** transformación) son hechos económicos separados y que tienen diferentes consecuencias tributarias.

2.3. ¿Cuáles son los productos que no estarán sujetos a los impuestos saludables por tratarse de exportaciones, donaciones o aquellos producidos por productores no responsables?

Por regla general, los productos que cumplan con los presupuestos señalados en los artículos 513-1 y 513-6 **del** Estatuto Tributario están gravados con los impuestos saludables, salvo aquellos que, a pesar **de** cumplir con dichos criterios, la Ley prevea un tratamiento distinto, así:

- (i) Los impuestos saludables, no causarán este impuesto cuando sean exportados por el productor **de** estos (cfr. párrafo 3 **del** artículo 513-1 **del** Estatuto Tributario y el párrafo 2 **del** artículo 513-6 *ibidem*);
- (ii) No constituye hecho generador **de** los impuestos saludables, la donación por parte **del** productor o importador cuando se realice a los bancos **de** alimentos que se encuentren constituidos como entidades sin ánimo **de** lucro **del** Régimen Tributario Especial, o los bancos **de** alimentos que bajo la misma personería jurídica posea la iglesia o confesión religiosa reconocida por el Ministerio **del** Interior o por la ley. El tratamiento previsto en este párrafo también será aplicable a las asociaciones **de** bancos **de** alimentos (cfr. párrafo 5 **del** artículo 513-1 **del** Estatuto Tributario y el párrafo 4 **del** artículo 513-6 *ibidem*); y
- (iii) No serán responsables **de** estos impuestos, los productores, personas naturales que en el año gravable anterior o en el año en curso (...) inferiores a 10.000 UVT. (cfr. inciso 2 **del** artículo 513-2 **del** Estatuto Tributario y el inciso 2 **del** artículo 513-7 **de** la norma en comento).

Finalmente, el párrafo 1 **del** artículo 513-1 **del** Estatuto Tributario establece las bebidas azucaradas que se encuentran exentas **del** IBUA (e.g. fórmulas infantiles, líquidos o polvos para reconstituir, alimentos líquidos y/o polvos para propósitos médicos y soluciones **de** electrolitos para prevenir **deshidratación**).

2.4. ¿Cómo se identifican los productos exportados que no causan el impuesto saludable?

En relación con el ICUI, los responsables **deberán declarar** el ICUI en el Formulario 340 «**Declaración al impuesto de** los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas», el cual fue prescrito mediante la Resolución No. 011336 **de** 2023.

En este sentido, cuando se trate **de** exportaciones **de** bienes gravados con el ICUI realizadas por parte **del** productor, éste **deberá** registrar en la casilla 31 «Exportaciones por parte **del** productor **de** productos comestibles ultraprocesados. Par. 2, Art. 513-6 E.T.» el valor en pesos **de** los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas.

En cuanto a las ventas nacionales, el responsable **deberá** registrar en las casillas 26 y 27 «Ventas, retiros, donaciones o transferencias a cualquier título **de** productos comestibles ultraprocesados)» los valores relacionados con la base gravable **del** impuesto y con el impuesto, respectivamente.

En relación con el IBUA, los responsables **deberán declarar** el IBUA en el Formulario 335 «**Declaración impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas**», el cual fue prescrito mediante la misma Resolución No. 011336 **de** 2023.

Así, cuando se trate **de** exportaciones **de** bienes gravados con el IBUA realizadas por parte **del** productor, éste **deberá** registrar en las casillas 36, 37 y 38 «Exportaciones en mililitros por parte **del** productor **de** bebidas ultraprocesadas azucaradas. Art. 513-1 E.T.», según corresponda, **dependiendo de** los gramos **de** azúcar añadido que contenga el producto exportado, la cantidad en mililitros **de** bebidas ultraprocesadas azucaradas exportadas por el productor, las cuales no causan el impuesto conforme a lo señalado en el párrafo 3 **del** artículo 513-1 **del** Estatuto Tributario.

En todo caso, es pertinente resaltar que, el exportador responsable **de** los impuestos saludables **deberá** cumplir con las obligaciones relacionadas con el régimen **de** exportación establecido en las normas vigentes y aplicables a dicho régimen.

En cuanto a las ventas nacionales, el responsable **deberá** registrar en las casillas 26, 27 y 28, «Ventas, retiros o transferencias a cualquier título en mililitros (produc. nal.)» según corresponda, la cantidad total **de** mililitros **de** las bebidas ultraprocesadas azucaradas que fueron vendidas, retiradas o transferidas a cualquier título.

2.5. ¿Cómo se identifican los productos que no generan el impuesto saludable al ser donados?

Respecto al ICUI, los responsables **deberán declarar** el ICUI en el Formulario 340 «**Declaración al impuesto de** los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas».

En este sentido, cuando se trate **de** donaciones **de** bienes gravados con el ICUI realizadas por parte **del** productor o importador, éstos **deberán** registrar en la casilla 28 «Donaciones que no generan el impuesto. Par. 4, Art. 513-6 **del** E.T.» el valor en pesos **de** las donaciones **de** productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas cuando se hagan a los bancos **de** alimentos o a sus asociaciones que se encuentren constituidos como entidades sin ánimo **de** lucro **del** Régimen Tributario Especial o a bancos **de** alimentos que bajo la misma personería jurídica posea la iglesia o confesión religiosa reconocida por el Ministerio **del** Interior o por la ley.

Respecto al IBUA, los responsables **deberán declarar** el IBUA en el Formulario 335 «**Declaración impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas**».

Así, cuando se trate **de** donaciones **de** bienes gravados con el IBUA realizadas por parte **del** productor o importador, éstos **deberán** registrar en las casillas 39, 40 y 41 «Donaciones en mililitros **de** bebidas ultraprocesadas azucaradas», según corresponda, **dependiendo de** los gramos **de** azúcar añadido que contenga el producto donado, la cantidad en mililitros **de** bebidas ultraprocesadas azucaradas, cuando se hagan a los bancos **de** alimentos que se encuentren constituidos como entidades sin ánimo **de** lucro **del** Régimen Tributario Especial o a bancos **de** alimentos que bajo la misma personería jurídica posea la iglesia o confesión religiosa reconocida por el Ministerio **del** Interior o por la ley. El mismo tratamiento también será aplicable a las donaciones **de** bebidas ultraprocesadas azucaradas efectuadas a las asociaciones **de** bancos **de** alimentos.

2.6. ¿Cuáles son los productores personas naturales que en el año gravable anterior o en el año en curso hubieran obtenido ingresos brutos provenientes de las actividades gravadas con este impuesto, inferiores a diez mil (10.000.UVT) y que no son responsables del impuesto?

Los productores personas naturales que en el año gravable anterior o en el año en curso hubieran obtenido ingresos brutos provenientes **de** las actividades gravadas con los impuestos saludables, inferiores a diez mil UVT (10.000), no serán responsables **del** ICUI ni **del** IBUA. (cfr. inciso 2 **del** artículo 513-2 **del** Estatuto Tributario e inciso 2 **del** artículo 513-7 *ibidem*).

Ahora bien, respecto **de** los no responsables **del** impuesto, la normatividad tributaria no dispone que éstos **deban** certificar dicha condición ante la autoridad fiscal; por lo que, cada persona **deberá** realizar el respectivo proceso **de** verificación. Lo anterior sin perjuicio **de** las facultades **de** control y fiscalización que ejerce la Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, entre otras, las **de** realizar las revisiones correspondientes.

No obstante, es importante señalar que los responsables **de** bienes sujetos a los impuestos saludables tienen la obligación **de** inscribirse en el Registro Único Tributario -RUT con los códigos **de** responsabilidad dispuestos para estos.

2.7. Una persona natural que elabora productos artesanales con materias primas gravadas con ICUI ¿es responsable de este impuesto?

El punto #1.1. **de** este concepto indica que uno **de** los presupuestos para que un producto se entienda gravado con ICUI es que corresponda a un «producto alimenticio ultraprocesado». Esto es, un producto elaborado con procesos tecnológicos, sometidos a procesos **de** transformación a los cuales se les añade sal, azúcar, grasas u otros ingredientes y tienen más **de** 5 ingredientes y/o aditivos y menos **del** 50% **de** los ingredientes son alimentos sin procesar o mínimamente procesados Así lo **define** artículo 3° **de** la Resolución 810 **de** 2021, modificada por la Resolución 2492 **de** 2022 **del** Ministerio **de** Salud y Protección Social. (ver punto #1.9.).

De igual manera, la norma exige que para que una persona natural sea responsable **del** ICUI, es necesario que para el año anterior o en el año en curso hubiera obtenido ingresos brutos provenientes **de** las actividades gravadas con estos impuestos, mayores a diez mil (10.000) UVT. Así las cosas, si el producto elaborado por la persona natural cumple con las características **de** un producto alimenticio ultraprocesado y cada uno **de** los presupuestos establecidos en el punto #1.1 **de** este pronunciamiento, y la persona natural sobrepasa el umbral **de** ingresos brutos **de** 10.000 UVT en el año gravable anterior o el año gravable en curso **derivado de** actividades gravadas con este impuesto, será responsable **del** ICUI. **De** lo contrario, no lo será.

2.8. ¿Quiénes tienen que cumplir obligaciones formales relacionadas con los impuestos saludables?

En este caso, se precisa que los contribuyentes **de** los impuestos saludables (cfr. artículos 2, 513-2, 513-7, y 792 **del** Estatuto Tributario) **deberán** cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad y que legalmente le han sido atribuidas, entre ellas está la **de** declarar y facturar el impuesto cuando haya lugar a ello.

Al respecto, el punto #2 **de** este pronunciamiento, señala que: «son responsables **de** los impuestos saludables los productores e importadores **de** las bebidas ultraprocesadas azucaradas (incluyendo los concentrados, polvos y jarabes) y **de** los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, acorde con los artículos 440, 513-2 y 513-7 **del** Estatuto Tributario.»

En adición, se precisa que el artículo 1 **de** la Resolución DIAN No. 000162 **de** 2023 (por la cual se establece el grupo **de** obligados a suministrar información tributaria a la U.A.E. DIAN por el año gravable 2024) estableció que **dentro de** los sujetos obligados a presentar información exógena por el año gravable 2024 están, entre otros, las personas naturales y sus asimiladas y las personas jurídicas y sus asimiladas en los términos y condiciones dispuestos en la norma.

3. ¿Son deducibles el IBUA y el ICUI para el importador de las bebidas ultraprocesadas azucaradas (incluyendo los concentrados, polvos y jarabes) y de los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas?

El párrafo 1° **del** artículo 513-5 **del** Estatuto Tributario dispone que el IBUA «*constituye para el comprador un costo deducible en el impuesto sobre la renta como mayor valor **del** bien, en los términos **del** Artículo 115 **de** este Estatuto*» (énfasis propio).

En igual sentido, el párrafo 1° **del** artículo 513-10 *ibidem* establece que el ICUI «*constituye para el comprador un costo deducible en el impuesto sobre la renta como mayor valor **del** bien, en los términos **del** Artículo 115 **de** este Estatuto*» (énfasis propio).

Ahora bien, advirtiendo que, además **de** la producción, la importación **de** estos productos también constituye hecho generador **de** los impuestos saludables (cfr. artículos 513-1 y 513-6 *ibidem*) y bajo el entendido que los productos importados se **destinan** al **desarrollo de** una actividad económica, es dable concluir que el importador igualmente puede **deducir** en su impuesto sobre la renta los impuestos saludables en los mismos términos fijados por las normas antes reseñadas.

4. ¿El IBUA y el ICUI recaen sobre bienes gravados y/o excluidos del IVA? ¿El IBUA y el ICUI reemplazan al impuesto nacional al consumo?

El IBUA como el ICUI son impuestos que cuentan con sus propios elementos estructurales y que, por ende, se diferencian del IVA y del impuesto nacional al consumo.

Sin perjuicio de ello, una misma operación de venta o importación podría estar sujeta a los impuestos saludables, así como al IVA (cfr. artículo 420 del Estatuto Tributario); aunque estos tributos recaen sobre hechos generadores diferentes.

En el caso del impuesto nacional al consumo conviene recordar que es uno de sus hechos generadores «El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas, según lo dispuesto en los artículos 426, 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto. Este impuesto no es aplicable a las actividades de expendio de bebidas y comidas bajo franquicias» (énfasis propio).

4.1. ¿Los impuestos saludables deben discriminarse en la factura de venta?

Sí, teniendo en cuenta lo señalado en el párrafo 3° del artículo 513-5 del Estatuto Tributario para el IBUA y en el párrafo 3° del artículo 513-10 *ibidem* para el ICUI.

4.2. ¿Cómo deben discriminarse en la factura de venta los impuestos saludables?

De acuerdo con información suministrada por la Subdirección de Factura Electrónica y Soluciones Operativas de la Dirección de Gestión de Impuestos de esta Entidad, la información relacionada con los impuestos saludables se debe incluir en el XML de la factura electrónica, así:

i) IBUA: Código 34

ii) ICUI: Código 35

No sobra tener en cuenta que:

i) Desde la misma promulgación de la Ley 2277 de 2022 (diciembre 13 de 2022) se había advertido sobre la obligación de discriminar los impuestos saludables en la factura de venta; obligación a cargo de los responsables de estos impuestos.

ii) Fue voluntad del legislador que los impuestos saludables rigieran a partir del 1° de noviembre de 2023, sin que su cumplimiento hubiese quedado sometido a su reglamentación ni mucho menos a aspectos que debe precisar la DIAN en materia de facturación electrónica (cfr. artículo 616-1 del Estatuto Tributario).

Precisamente, sobre el ejercicio de la potestad reglamentaria y la exigibilidad de la Ley, en Sentencia C-1005/08 la Corte Constitucional precisó:

«(...) la extensión de la potestad radicada en cabeza del Ejecutivo por el artículo 189 numeral 11, depende de la forma, así como del detalle, con que la Ley reguló los temas correspondientes. Precisamente aquí se acentúa que la facultad reglamentaria no es absoluta y debe ejercerse dentro de las fronteras que marcan la Constitución y la Ley. El objeto de la potestad reglamentaria consiste, entonces, en contribuir a la concreción de la ley y se encuentra, por consiguiente, subordinada a lo dispuesto por ella sin que sea factible alterar o suprimir su contenido ni tampoco reglamentar materias cuyo contenido esté reservado al Legislador.» (énfasis propio).

Asimismo, en Sentencia de abril 6 de 2011, Radicación No. 11001-03-25-000-2004-00198-01(3819-04), el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, reiteró que «la potestad reglamentaria es instrumental. Su ejercicio tiene como finalidad agregar los procedimientos, órdenes o circunstancias que permitan la cumplida ejecución de las leyes, con el fin de dar vida práctica a la ley, pero si ésta en sí misma contiene todos los pormenores necesarios para su ejecución, no nace para el ejecutivo el imperativo del reglamento. Por lo anterior, no siempre la falta de reglamentación impide el desarrollo o práctica de un mandato legal» (énfasis propio).

Sin perjuicio de lo anterior, debe ponerse de presente que, según el párrafo transitorio del artículo 62 de la Resolución DIAN 165 de noviembre 1° de 2023 (por la cual se desarrolla el sistema de facturación, entre otros asuntos), los impuestos saludables pueden «discriminarse conforme lo señala el numeral 13.2.2. -Tributos del anexo factura electrónica de venta versión 1.8. de la Resolución 00012 de 2021, hasta el 30 de noviembre de 2023. A partir del primero (1) de diciembre de 2023 la discriminación (...) se deberá realizar en los términos que contempla el anexo técnico de factura electrónica de venta versión 1.9.» (énfasis propio).

4.3. Si un producto, previamente gravado con el IBUA o el ICUI, es vendido sin ninguna transformación ¿debe discriminarse en la factura de venta?

No, teniendo en cuenta el carácter monofásico **de** los impuestos saludables (ver punto #5).

En este sentido, ya que no se generan los impuestos saludables en las subsecuentes ventas que se hagan **de** un mismo producto, previamente gravado y sin ninguna transformación (que implique considerarlo como un nuevo producto objeto **de** gravamen), carece **de** sentido plantear su discriminación en las respectivas facturas **de** venta.

4.4. ¿Cómo se liquidan los impuestos saludables en la factura **de venta cuando un producto gravado se importa y posteriormente se efectúa la venta **del** mismo?**

Para efectos **de** determinar cómo se liquidan los impuestos saludables en la factura **de** venta, es importante señalar que **dependerá de** la importación y la venta que se realice:

- (i) En la importación y nacionalización **del** producto por parte **de** un usuario industrial, para que posteriormente efectúe la venta a un tercero en el TAN, **de** acuerdo con lo señalado en el punto #6 **de** este pronunciamiento, el impuesto saludable **de** causa en la importación y se liquidará y pagará al momento **de** la liquidación y pago **de** los tributos aduaneros. Por lo cual, al momento en que el usuario industrial efectúe la venta, no **deberá** liquidar el impuesto saludable en la respectiva factura **de** venta.
- (ii) En la venta que realice un usuario industrial **de** zona franca a un tercero y posteriormente, el tercero es el que efectúa la importación, en la factura **de** venta que expida el usuario industrial **de** zona franca al tercero que posteriormente importará el producto gravado con impuestos saludables no se **deberá** liquidar el ICUI o el IBUA, en la medida en que este causará y liquidará únicamente en la importación que realice el comprador al territorio aduanero nacional.
- (iii) En la importación/nacionalización **de** productos gravados elaborados 100% con componentes nacionales o nacionalizados **del** usuario industrial **de** zona franca, el impuesto saludable se causa en la importación y se liquidará y pagará al momento **de** la liquidación y pago **de** los tributos aduaneros.

Ahora bien, para el caso **del** ICUI, se **debe** tener en cuenta las distintas bases gravables que se pueden presentar en las distintas modalidades **de** importación (ver punto 9).

5. ¿Son monofásicos los impuestos saludables?

Teniendo en cuenta los hechos generadores **del** IBUA y **del** ICUI, es **de** concluir que estos impuestos son **de** carácter monofásico; es **decir**, se causan «en una sola **de** las fases o etapas **del** proceso **de** producción o comercialización **del** bien» (cfr. PLAZAS VEGA, M. A. (2015) *EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO*, 3º edición, Editorial Temis).

En efecto, los impuestos saludables se generan: (i) en la producción, cuando son objeto **de** venta, retiro (como inventario) o cualquier acto que implique transferencia **de** dominio a título gratuito u oneroso, y (ii) en la importación (cfr. artículos 513-1 y 513-6 **del** Estatuto Tributario).

5.1. ¿Se mantiene el carácter **de impuesto monofásico **del** ICUI si un producto comestible ultraprocesado se adquiere y **destina** a un proceso productivo para generar un producto comestible ultraprocesado **distinto**?**

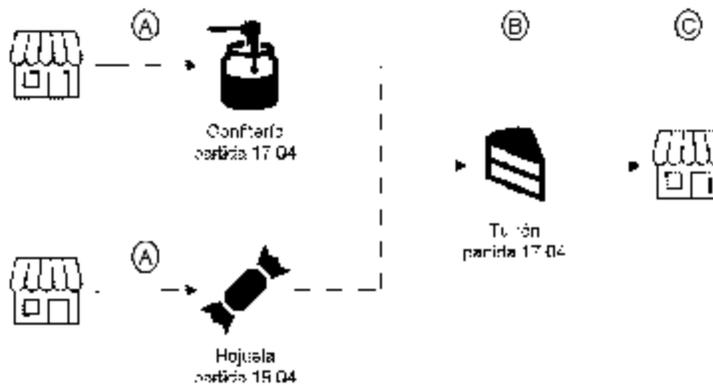
Sí, se mantiene el carácter monofásico. En el escenario en el que un producto comestible gravado con ICUI sea utilizado como materia prima o como un bien intermedio para elaborar un nuevo producto comestible ultraprocesado, este último también estará gravado con el ICUI por tratarse **de** un producto comestible ultraprocesado distinto.

A modo **de** ejemplo:

A. Se adquieren **del** productor artículos **de** confitería comestibles clasificados en la partida arancelaria 17.04 y hojuelas comestibles **de** la partida arancelaria 19.04. Estos productos cumplen con los presupuestos para estar sometidos al ICUI, motivo por el cual su venta da lugar a este impuesto.

B. Con los artículos comprados en la etapa A se produce un turrón **de** la partida arancelaria 17.04.

C. En la etapa C, el productor **del** mencionado turrón, que también cumple con los presupuestos para estar sometido al ICUI, lo vende, en cuyo caso se genera y causa este impuesto en relación con este nuevo producto.



Es importante señalar que los productos intermedios que no sean comestibles no estarán sujetos al impuesto, pues este es un requisito que se desprende del artículo 513-6 del Estatuto Tributario, como se advirtió en el punto #1.1 de este pronunciamiento.

5.2. Para efectos de los impuestos saludables ¿se puede entender por exportación la venta de un producto a una sociedad de comercialización internacional con destino a su exportación?

Sí, siempre y cuando la sociedad de comercialización internacional efectúe la exportación en los términos exigidos por la regulación aduanera, en particular, dentro de los 6 meses siguientes a la expedición del Certificado al Proveedor (cfr. numeral 6 del artículo 69 del Decreto 1165 de 2019).

Esto, teniendo en cuenta lo plasmado en los artículos 3º y 70 del Decreto 1165 de 2019, de los cuales se desprende que:

- i) Para efectos aduaneros, la exportación no sólo consiste en la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país; existen otras operaciones que expresamente son consagradas como tal.
- ii) Se presume que el proveedor (para el caso, un productor de bienes gravados con los impuestos saludables) de una sociedad de comercialización internacional efectúa una exportación desde el mismo momento en que ésta recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor.

5.3. La no causación de los impuestos saludables establecida para los productores que exporten productos gravados ¿se extiende para los sujetos que adquieran productos gravados de los proveedores y los exporten?

El párrafo 3 del artículo 513-1 del Estatuto Tributario establece que:

«Párrafo 3. Las bebidas ultraprocesadas azucaradas a las que se refiere este Artículo, no causarán este impuesto cuando sean exportados por el productor.» (énfasis propio).

En el mismo sentido, el párrafo 2 del artículo 513-6 del Estatuto Tributario establece que:

«Párrafo 2. Los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas a los que se refiere este artículo, no causarán este impuesto cuando sean exportados por el productor.» (énfasis propio).

Nótese que, para efectos de la no causación de los impuestos saludables, es necesario que la exportación del producto sea llevada a cabo por su productor. En este sentido, y en virtud del carácter monofásico de primera etapa de estos impuestos, la venta que realice el productor a la sociedad que posteriormente va a exportar, estará gravada con impuestos saludables, a pesar de que el comprador exporte dicho producto, pues son hechos económicos separados y tienen diferentes consecuencias tributarias, toda vez que la exportación no la realiza el productor y no se cumple con lo señalado en el párrafo 3 del artículo 513-1 como el párrafo 2 del artículo 513-6 del Estatuto Tributario.

6. Cuando el producto comestible ultraprocesado industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas es producido en zona franca e importado al territorio aduanero nacional ¿en qué momento se causa el ICUI y cuál es su base gravable?

Es de recordar que «La introducción al resto del Territorio Aduanero Nacional de bienes procedentes de la Zona Franca será considerada una importación» (énfasis propio), de conformidad con el artículo 482 del Decreto 1165 de 2019.

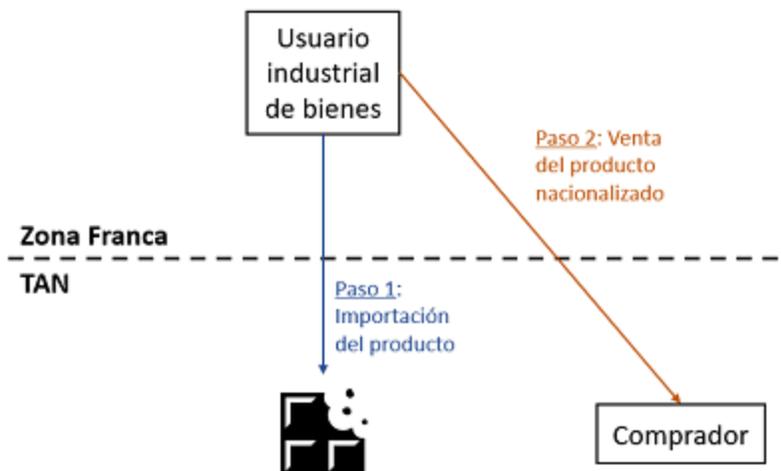
Por ende, debe tenerse en cuenta lo señalado en el numeral 2 del artículo 513-10 del Estatuto Tributario, acorde con el cual el ICUI se causa, en las importaciones, «al tiempo de la nacionalización del bien» (énfasis propio), con lo cual, «el impuesto se liquidará y pagará al momento de la liquidación y pago de los tributos aduaneros» (énfasis propio).

Ahora bien, en cuanto a su base gravable, el artículo 513-8 *ibidem* precisa:

«Tratándose **de** productos terminados producidos en zona franca, la base gravable será el **valor de todos los costos y gastos de producción de** conformidad con el certificado **de** integración, **más el valor de los tributos aduaneros**. Cuando el importador sea el comprador o cliente en territorio aduanero nacional, la base gravable será el **valor de la factura más los tributos aduaneros**.» (énfasis propio)

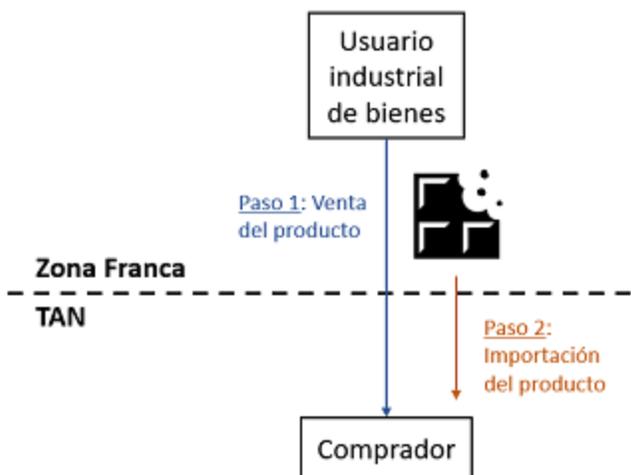
Destaca entonces que la norma, antes reseñada, prevé dos formas para **determinar** la base gravable **del** ICUI, según si el importador **del** producto terminado producido en zona franca es el usuario industrial **de** bienes (productor) o el comprador ubicado en el territorio aduanero nacional (TAN), como se ilustra **de** modo **ejemplificativo**- a continuación:

Gráfico 1. Importación realizada por el usuario industrial **de** bienes **de** zona franca (productor)



Según la hipótesis presentada en el gráfico 1, la base gravable **del** ICUI está conformada por el **valor de todos los costos y gastos de** producción (**de** conformidad con el certificado **de** integración) **mas el valor de los tributos aduaneros** liquidados al momento **de** la importación.

Gráfico 2. Importación realizada por el comprador ubicado en el TAN



Según la hipótesis presentada en el gráfico 2, la base gravable **del** ICUI está conformada por el **valor de la factura mas los tributos aduaneros**.

7. ¿Se altera o modifica la base gravable del ICUI si en la elaboración o fabricación del producto comestible ultraprocesado industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas se utilizan en su totalidad insumos o ingredientes nacionales o nacionalizados?

El artículo 513-8 **del** Estatuto Tributario no hace distinción alguna en lo que a la base gravable **del** ICUI se refiere cuando los insumos o ingredientes (empleados para elaborar o fabricar el producto comestible ultraprocesado industrialmente y/o con alto contenido **de** azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas) son nacionales o nacionalizados. Así las cosas, la base gravable **del** impuesto no se altera o modifica por dicha circunstancia.

8. ¿Cuál es la base gravable del IBUA cuando la bebida ultraprocesada azucarada importada es producida en zona franca?

A diferencia del ICUI, el artículo 513-3 del Estatuto Tributario no establece una base gravable específica cuando la bebida ultraprocesada azucarada importada es producida en zona franca. Dicha disposición señala:

«Artículo 513-3. Base gravable del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas. La base gravable del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas es el contenido en gramos (g) de azúcar por cada cien mililitros (100 ml) de bebida, o su equivalente, producidas por el productor o importadas por el importador.

Tratándose de bienes importados, en la declaración de importación deberá informarse el contenido en gramos (g) de azúcar por cada cien mililitros (100 ml) de bebida, o su equivalente.

PARÁGRAFO 1o. La base gravable de los concentrados, polvos, mezclas y jarabes corresponde al contenido de azúcar en gramos (g) por cada cien mililitros (100 ml) de bebida, o su equivalente, que el empaque o envase certifique que pueden producirse mediante la respectiva mezcla o dilución.

(...)» (énfasis propio)

9. ¿Cuáles son las bases gravables del ICUI?

i) En la venta, la base gravable corresponde a «el precio de venta». En la donación o retiro de inventario, la base gravable corresponde al «valor comercial», de acuerdo con lo señalado en el artículo 90 del Estatuto Tributario. En ambos casos no se menciona impuesto alguno (p.ej. IVA) que haga parte de la base gravable.

ii) En las importaciones provenientes del resto del mundo, la base gravable es «la misma que se tiene en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, adicionados con el valor de este gravamen» (énfasis propio).

En este caso, «la misma base gravable para liquidar los tributos aduaneros» debe entenderse a la luz de lo dispuesto en los artículos 3 y 16 del Decreto 1165 de 2019 y 2 y 3 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 de la Comunidad Andina de Naciones, adoptado por la Resolución No. 1684 de 2014 de la misma Entidad. De la lectura de estas disposiciones se desprende que dicha base gravable corresponde al valor en aduana de la mercancía (determinado conforme lo establecen las disposiciones que rigen la valoración aduanera), teniendo en cuenta que es el factor común para liquidar los referidos tributos.

Ahora, en lo que se refiere a la expresión «adicionados con el valor de este gravamen», por gravamen debe entenderse los tributos aduaneros, definidos en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 como «Los derechos de aduana y todos los otros derechos, impuestos o recargos percibidos en la importación o con motivo de la importación de mercancías, salvo los recargos cuyo monto se limite al costo aproximado de los servicios prestados o percibidos por la aduana por cuenta de otra autoridad nacional». Esta definición incluye el IVA causado por la importación al territorio aduanero nacional.

Todo lo anterior para concluir que, en este caso, la base gravable consiste en la sumatoria del valor en aduana; los derechos de aduana; otros derechos, impuestos o recargos percibidos en la importación o con motivo de la importación; y el IVA.

iii) En las importaciones desde zona franca hacia el territorio aduanero nacional por parte del usuario industrial de bienes de zona franca (productor), la base gravable está conformada por «el valor de todos los costos y gastos de producción de conformidad con el certificado de integración, más el valor de los tributos aduaneros» (énfasis propio), definidos estos últimos en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019.

iv) En la importación desde zona franca realizada por el comprador ubicado en el territorio aduanero nacional, la base gravable está conformada por «el valor de la factura más los tributos aduaneros» (énfasis propio), definidos estos últimos en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019.

10. ¿Cómo se calcula el IBUA?

Para el efecto, será necesario examinar los artículos 513-3 y 513-4 del Estatuto Tributario, sin perder de vista que las tarifas, expresadas en pesos por cada 100 mililitros, o su equivalente, son variables.

El responsable del IBUA debe calcular el contenido de gramos de azúcar por cada 100 mililitros que contenga la bebida ultraprocesada azucarada de manera proporcional, aplicando una regla de tres, para determinar la tarifa, así: Multiplicando 100 mililitros por los gramos de azúcar total que contenga la bebida (i.e. grB). El resultado se divide en la totalidad de los mililitros de la bebida azucarada (i.e. mlB) con lo cual se obtiene los gramos de azúcar por cada 100 mililitros (i.e. gr). Con ese valor se identifica la tarifa (i.e. t) aplicable utilizando la tabla dispuesta en el artículo 513-4 del Estatuto Tributario.

La fórmula descrita se ilustra a continuación:

$$gr = \frac{grB \times 100ml}{mlB}$$

Ahora, para **d**eterminar el impuesto a pagar (i.e. *IBUA*), se **d**ebe dividir la totalidad **d**e los mililitros **d**e la bebida (i.e. *m/B*) por 100 mililitros. Finalmente, este resultado se multiplica por la tarifa aplicable (i.e. *t*).

La fórmula **d**escrita se ilustra a continuación:

$$IBUA = \frac{m/B}{100 \text{ ml}} \times t$$

Sólo para efectos ilustrativos:

¿Cuál sería el impuesto sobre una bebida ultraprocesada azucarada **d**e 250 mililitros en el año 2024, que contiene 25 gramos **d**e azúcar?

$$10 \text{ gr} = \frac{25 \text{ gr} \times 100 \text{ ml}}{250 \text{ ml}}$$

Por lo tanto, la tarifa aplicable para el 2024 es **d**e \$55 por cada 100 mililitros, como se **d**esprende **d**el artículo 513-4 **d**el Estatuto Tributario.

Para **d**eterminar finalmente el impuesto, se toman 250 mililitros y se dividen en 100 mililitros, el resultado se multiplica por la tarifa, así:

$$\$137,5 = \frac{250 \text{ ml}}{100 \text{ ml}} \times \$55$$

Así las cosas, el impuesto **d**efinitivo es **d**e \$137,5.

11. ¿Cómo se **d**eclaran y pagan los impuestos saludables?

Para el caso **d**e las operaciones distintas a aquellas **d**e comercio exterior, será necesario atender los artículos 513-12 y 513-13 **d**el Estatuto Tributario, con lo cual los impuestos se **d**eclararán y pagarán bimestralmente, teniendo en cuenta los plazos fijados anualmente por el Gobierno nacional (cfr. artículos 1.6.1.13.2.5. y 1.6.1.13.2.55. **d**el Decreto 1625 **d**e 2016).

En el caso **d**e las operaciones **d**e comercio exterior (e.g. importaciones **d**esde el resto **d**el mundo o **d**esde zonas francas), estos impuestos se **d**eben liquidar y pagar al momento **d**e la liquidación y pago **d**e los tributos aduaneros (cfr. artículos 513-5 y 513-10 *ibidem*).

Para lo anterior, se **d**eberán utilizar los formularios que prescribe la DIAN.

11.1. ¿Cómo se validan los valores nutricionales e ingredientes **d**e los bienes importados que dan lugar al pago **d**el ICUI y **d**el IBUA al momento **d**e su nacionalización?

El artículo 513-3 **d**el Estatuto Tributario indica que:

*«Artículo 513-3. Base gravable **d**el impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas. La base gravable **d**el impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas es el contenido en gramos (g) **d**e azúcar por cada cien mililitros (100 ml) **d**e bebida, o su equivalente, producidas por el productor o importadas por el importador.*

*Tratándose **d**e bienes importados, en la **d**eclaración **d**e importación **d**eberá informarse el contenido en gramos (g) **d**e azúcar por cada cien mililitros (100 ml) **d**e bebida, o su equivalente.» (énfasis propio)*

Por su parte, el párrafo 1 **d**el artículo 513-6 **d**el Estatuto Tributario señala:

*«(...) tratándose **d**e bienes importados, lo indicado en el presente párrafo **d**ebe informarse en la **d**eclaración **d**e importación.» (énfasis propio)*

En este sentido, los valores nutricionales e ingredientes **d**e los bienes importados **d**eben informarse en la **d**eclaración **d**e importación en la casilla "**D**escripción **d**e las mercancías", para efectos **d**e calcular el ICUI o el IBUA. Lo anterior, **d**e acuerdo con el artículo 4 **d**e la Resolución 158 **d**el 25 **d**e octubre **d**e 2023 **d**e la Unidad Administrativa Especial Dirección **d**e Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN que prevé que:

*«Artículo 4°. Información **d**e productos gravados. La información a la que hace referencia el inciso 2 **d**el artículo 513-3 y el párrafo 1 **d**el artículo 513-6 **d**el Estatuto Tributario, **d**eberá informarse en la casilla **d**e "**d**escripción **d**e mercancías" **d**e la **d**eclaración aduanera importación que corresponda.».*

11.2. ¿Cómo se va a identificar la diferencia entre el monto vendido y el monto importado de productos gravados con impuestos saludables?

En relación con las ventas nacionales, el responsable del ICUI deberá declarar el impuesto en el Formulario 340 «Declaración al impuesto de los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas» y el responsable del IBUA deberá declarar el impuesto en el Formulario 335 «Declaración impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas».

Por su parte, las importaciones de productos comestibles ultraprocesados gravados y bebidas ultraprocesadas gravadas, el importador deberá declarar y liquidar el impuesto generado de manera independiente, según corresponda en el formulario 505 «Impuesto a la importación de bebidas ultraprocesadas azucaradas y productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas», previo a la presentación de la Declaración de Importación. Recordamos que el formulario 505 fue prescrito por la Resolución No. 000158 de 2023.

En este sentido, el importador deberá cumplir con las obligaciones relacionadas con el régimen de importación establecido en las normas vigentes y aplicables a dicho régimen.

11.3. ¿Las bebidas azucaradas exentas del IBUA obliga al importador a diligenciar el Formulario No. 505?

El numeral 2 del artículo 513-1 del Estatuto Tributario establece que, con la importación se causa el impuesto IBUA y este se liquidará y pagará al momento de la liquidación y pago de los tributos aduaneros en el Formato 505.

A la par, el parágrafo 1 del referenciado artículo, establece las bebidas azucaradas que están exentas del impuesto IBUA:

«Parágrafo 1. Se encuentran exentas del impuesto las siguientes bebidas azucaradas:

1. Las fórmulas infantiles.
2. Medicamentos con incorporación de azúcares adicionados.
3. Los productos líquidos o polvo para reconstituir cuyo propósito sea brindar terapia nutricional para personas que no pueden digerir, absorber y/o metabolizar los nutrientes provenientes de la ingesta de alimentos.
4. Alimentos líquidos y/o polvos para propósitos médicos especiales.
5. Soluciones de electrolitos para consumo oral diseñados para prevenir la deshidratación producto de una enfermedad.»

Ahora bien, respecto al diligenciamiento del Formulario 505 Versión 1, CT-COA-0137, 2023, punto 5, es dable aclarar que este documento no cuenta con una casilla que sirva para registrar las bebidas azucaradas descritas en el parágrafo 1 del artículo 513 -1 ibidem exentas del pago del impuesto IBUA. Por tanto, en la medida en que no haya lugar a registrar tal información en el Formulario 505, el importador no estará obligado a presentarlo en el sistema informático electrónico, ni mucho menos liquidar y pagar en cero el impuesto IBUA.

Lo anterior no obsta para que al momento de diligenciar los datos asociados de la declaración de importación en el Formulario 505 en el servicio informático SYGA, se indique la subpartida del producto exento del parágrafo 1 del artículo 513-1 del Estatuto Tributario, para que el sistema lo tenga por exento del impuesto saludable, tal como se indica en el punto 5 de la Cartilla <https://www.dian.gov.co/aduanas/Documents/CT-COA-0137.pdf> para el diligenciamiento del Formulario 505, Versión 1, CT-COA-0137, 2023.

12. ¿Cuál es el tratamiento de las operaciones anuladas, rescindidas o resueltas de los bienes gravados con los impuestos saludables?

Este tratamiento está definido en los párrafos 4º del artículo 513-1 del Estatuto Tributario y 3º del artículo 513-6 ibidem y consiste en «un menor valor a pagar del impuesto, sin que otorgue derecho a devolución».

En lo referente a la factura de venta (en la que se ha debido discriminar el impuesto saludable a que hubiere lugar) de la operación que es objeto de anulación, rescisión o resolución, habrá de emplearse una nota crédito (cfr. numeral 9 del artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016).

13. ¿Qué sanciones son aplicables en materia de impuestos saludables?

El artículo 513-11 del Estatuto Tributario señala que, en línea con la «investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de estos impuestos», son aplicables las sanciones contempladas en la normativa tributaria (v.gr. Estatuto Tributario) y aduanera (v.gr. Decreto Ley 920 de 2023) dependiendo de la infracción cometida.

Así las cosas, en cada caso concreto se deberá analizar si, de acuerdo con las circunstancias fácticas, existe o no una infracción que dé lugar a la imposición de una sanción administrativa por parte de la DIAN.

13.1. ¿Cuál sanción debe aplicarse al pagar un menor valor de impuesto saludable al momento en que se realiza una importación a través del Formulario 505?

De conformidad con el punto #13 de este pronunciamiento, para las infracciones relacionadas con los impuestos saludables, son aplicables las sanciones contempladas en la normativa tributaria y aduanera dependiendo de la infracción cometida.

Así las cosas, si en la importación del producto gravado se pagó un valor inferior al ICUI o IBUA, el responsable deberá presentar la corrección de la declaración a través del Formulario 505 diligenciando las casillas 24 "Cod" y 25 "No. Formulario anterior", en concordancia con lo establecido en el artículo 296 del Decreto 1165 de 2019 y dentro del término de firmeza señalado para tal efecto en el artículo 188 ibidem.

En esta declaración de corrección deberá pagar los tributos aduaneros, los intereses de mora que se generen hasta la fecha de pago y calculados de conformidad con el artículo 726 ibidem. Adicionalmente deberán liquidar la sanción por corrección señalada en el numeral 2.2. del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023:

«Artículo 29. Infracciones aduaneras de los declarantes en el régimen de importación y sanciones aplicables. Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los declarantes del régimen de importación y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes:

(...)

2.2. Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las declaraciones de importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles.

La sanción aplicable será de multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor de los tributos aduaneros dejados de cancelar. (...)

Sin perjuicio de lo anterior, esta sanción podrá ser reducida en los términos del artículo 23 ibidem.

13.2. ¿Cuál es la fecha de exigibilidad para el pago de los impuestos saludables cuando el importador es un Usuario de Trámite Simplificado y un Operador Económico Autorizado?

Los impuestos saludables pagados en la importación de productos gravados, se consideran tributos aduaneros según lo señalado en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019. Así las cosas, el pago de estos se debe realizar de acuerdo con la calidad del importador:

(i) Para los Usuarios de Trámite Simplificado (UTS), el artículo 773-4 del Decreto 1165 de 2019 indica que estarán obligados a realizar el pago consolidado de los tributos aduaneros dentro de los primeros cinco días hábiles de cada mes, respecto de las declaraciones aduaneras que cuenten con autorización de levante durante el mes inmediatamente anterior. De incumplir con esto, se sujetarán a la infracción señalada en el numeral 1.3. del artículo 66 del Decreto Ley 920 de 2023.

(ii) Para los Operadores Económicos Autorizados (OEA), el artículo 18 del Decreto 1165 de 2019 señala que el pago consolidado deberá realizarse dentro de los primeros cinco días hábiles de cada mes, respecto de las declaraciones aduaneras que cuenten con autorización de levante durante el mes inmediatamente anterior. De incumplir con esto, se sujetarán a la infracción señalada en el numeral 1.3. del artículo 66 del Decreto Ley 920 de 2023, tal y como lo señala el punto 18.5.2. de la Adición al Concepto General 032143 – interno 1465 de diciembre 31 de 2019 sobre Procedimientos Administrativos Aduaneros (Concepto N° 864 del 4 de agosto de 2023).

CONCEPTO GENERAL EN MATERIA DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y ADUANERO

Pronunciamientos compilados:

Concepto 001328 - interno 165 de febrero 7 de 2023 (confirmado mediante el Oficio 003284 - interno 365 de marzo 17 de 2023 y el Concepto 000398 - interno 160 de enero 30 de 2024)
 Oficio 003206 - interno 329 de marzo 16 de 2023
 Oficio 003896 - interno 395 de marzo 31 de 2023
 Concepto 006300 - interno 620 de mayo 29 de 2023
 Concepto 007087 - interno 660 de junio 13 de 2023

I. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 78 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 78. Adiciónense un párrafo 3 y un párrafo transitorio 2 al Artículo 580-1 del Estatuto Tributario, así:

PARÁGRAFO 3o. La declaración de retención en la fuente que se haya presentado sin pago total producirá efectos legales, siempre y cuando el valor dejado de pagar no supere diez (10) UVT y este se cancele a más tardar dentro del año uno (1) siguiente contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Lo anterior, sin perjuicio de la liquidación de los intereses moratorios a que haya lugar.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2o. La declaración de retención en la fuente que se haya presentado sin pago total y a la fecha de expedición de la presente ley se encuentre ineficaz, y el valor por pagar sea igual o inferior a diez (10) UVT; podrá subsanar su ineficacia, cancelado el valor total adeudado más (sic) los intereses moratorios a que haya lugar, a más tardar al treinta (30) de junio de 2023.»

1. ¿El párrafo transitorio 2° del artículo 580-1 del Estatuto Tributario aplica para declaraciones de retención en la fuente cuyo valor a pagar sea igual o inferior a 10 UVT o para declaraciones de retención en

la fuente de las que, independientemente del valor a pagar, el valor adeudado sea igual o inferior a 10 UVT?

Valga precisar que el párrafo transitorio 2° del mencionado artículo 580-1 aplica para las declaraciones de retención en la fuente de las que se predique ineficacia por falta de pago total, presentadas hasta el 13 de diciembre de 2022 (fecha de promulgación de la Ley 2277 de 2022) y cuyo «valor por pagar sea igual o inferior a diez (10) UVT» (énfasis propio).

Al respecto, en la Gaceta del Congreso No. 1200 del 5 de octubre de 2022 y en relación con la ponencia para primer debate del Proyecto de Ley No. 118 (Cámara) y No. 131 (Senado) de 2022 (Ley 2277 de 2022 posteriormente aprobada), se indicó:

«La ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total representa, tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, una carga económica y administrativa muy elevada cuando el valor dejado de pagar es mínimo. Actualmente, en el caso que un contribuyente o responsable no pague la totalidad de la declaración de retención en la fuente, así sea por cuantía mínimas (sic) o irrisoria debe presentar una nueva declaración, al ser considerada como ineficaz la declaración presentada inicialmente, con la sanción de extemporaneidad a que haya lugar. Considerando lo anterior, se propone que la declaración no se torne ineficaz si el valor dejado de pagar no supera diez (10) UVT.» (énfasis propio) (págs. 69 y 70)

Por ende, el párrafo transitorio 2° en comento aplica para las declaraciones de retención en la fuente cuyo valor dejado de pagar es igual o inferior a 10 UVT, independientemente del valor total a pagar liquidado en la misma.

Para ilustrar lo anterior, éste sería el caso de una declaración de retención en la fuente en la que se liquidó un valor equivalente a 1.000 UVT por concepto de «Total retenciones más sanciones» (Formulario 350); sin embargo, el valor dejado de pagar en el Recibo Oficial de Pago de Impuestos Nacionales (Formulario 490) fue el equivalente a 10 UVT.

2. Para acceder al beneficio de que trata el párrafo transitorio 2° del artículo 580-1 del Estatuto Tributario ¿se requiere que el agente de retención cancele el valor dejado de pagar más los intereses moratorios a que haya lugar a más tardar el 30 de junio de 2023?

Si. En efecto, la norma expresamente señala que para acceder al referido beneficio es necesario cancelar «el valor total adeudado más los intereses moratorios a que haya lugar, a más tardar al treinta (30) de junio de 2023» (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en cuanto a la expresión «valor total adeudado», el cual no puede ser superior a 10 UVT en ningún evento, éste comprenderá:

- En el caso de las declaraciones presentadas oportunamente, sin pago total: la retención en la fuente dejada de pagar total o parcialmente.
- En el caso de las declaraciones presentadas extemporáneamente, sin pago total: la retención en la fuente, la sanción por extemporaneidad y los intereses moratorios causados, dejados de pagar total o parcialmente, teniendo en cuenta lo consagrado en el artículo 804 del Estatuto Tributario (prelación en la imputación del pago).

Al «valor total adeudado», en los términos explicados, se sumarán los intereses moratorios causados desde la presentación de la declaración hasta la cancelación de que trata el párrafo transitorio 2° del artículo 580-1 *ibidem*, los cuales -sea de precisar- no hacen parte del límite de 10 UVT de que trata la disposición.

A modo de ejemplo:

i) Cuando la declaración de retención en la fuente es presentada oportunamente:

CONCEPTO	UVT
Valor de la retención en la fuente declarada	1.000
Valor total por pagar	1.000
Valor pagado con la declaración	990
Valor de la retención en la fuente dejada de pagar al momento de la presentación de la declaración	10
Valor total adeudado	10
Intereses moratorios causados desde la presentación de la declaración hasta la cancelación de la deuda (a más tardar 30 de junio de 2023)	100
Valor por cancelar	110

ii) Cuando la declaración de retención en la fuente es presentada extemporáneamente:

CONCEPTO	UVT	
Conceptos liquidados	Valor de la retención en la fuente declarada	1.000
	Sanción por extemporaneidad liquidada (1 mes de retardo)	50

	Intereses moratorios liquidados hasta la presentación de la declaración	15
Valor total por pagar		1.065
Valor pagado con la declaración		1.055
Imputación del pago (artículo 804 del Estatuto Tributario)	Valor pagado imputado a la retención en la fuente	990,610
	Valor pagado imputado a la sanción por extemporaneidad	49,530
	Valor pagado imputado a los intereses moratorios liquidados hasta la presentación de la declaración	14,859
Valor dejado de pagar		10
Discriminación del valor dejado de pagar	Valor de la retención en la fuente	9,389
	Valor de la sanción por extemporaneidad	0,469
	Valor de los intereses moratorios	0,140
Valor total adeudado		10
Intereses moratorios causados desde la presentación de la declaración hasta la cancelación de la deuda (a más tardar 30 de junio de 2023)		100
Valor por cancelar		110

Como se puede ver, en ambos casos el agente **de** retención puede acceder al tratamiento consagrado en el parágrafo transitorio 2° mencionado, ya que el «valor total adeudado» no supera 10 UVT.

3. ¿Las expresiones «el valor dejado de pagar no supere diez (10) UVT» y «sin perjuicio de la liquidación de los intereses moratorios a que haya lugar», contenidas en el parágrafo 3° del artículo 580-1 del Estatuto Tributario, permiten suponer que los intereses moratorios no se encuentran comprendidos dentro de las mencionadas 10 UVT?

Se reitera lo manifestado en el punto #2 **de** este título:

En cuanto al «valor **dejado de** pagar», el cual no puede superar 10 UVT en ningún evento, éste comprenderá:

- En el caso **de** las **declaraciones** presentadas oportunamente, sin pago total: la retención en la fuente **dejada de** pagar total o parcialmente.
- En el caso **de** las **declaraciones** presentadas extemporáneamente, sin pago total: la retención en la fuente, la sanción por extemporaneidad y los intereses moratorios causados hasta la presentación extemporánea **de** la **declaración de** retención en la fuente, **dejados de** pagar total o parcialmente, teniendo en cuenta lo consagrado en el artículo 804 **del** Estatuto Tributario (prelación en la imputación **del** pago).

Al «valor **dejado de** pagar», en los términos explicados, se sumarán los intereses moratorios causados **desde** la presentación **de** la **declaración** hasta la cancelación **de** que trata el parágrafo 3° **del** artículo 580-1 *ibidem*, los cuales -sea **de** precisar- no hacen parte **del** límite **de** 10 UVT **de** que trata la disposición.

II. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 80 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 80. Modifíquese el Artículo 651 **del** Estatuto Tributario, el cual quedará así:

*Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren **dentro del** plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción.*

1. Una multa que no supere siete mil quinientas (7.500) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- a) El uno por ciento (1%) **de** las sumas respecto **de** las cuales no se suministró la información exigida;
- b) El cero coma siete por ciento (0,7%) **de** las sumas respecto **de** las cuales se suministró en forma errónea;
- c) El cero coma cinco por ciento (0,5%) **de** las sumas respecto **de** las cuales se suministró **de** forma extemporánea;
- d) Cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la información no tuviere cuantía, la sanción será **de** cero comas (sic) cinco (0,5) UVT por cada dato no suministrado o incorrecto la cual no podrá exceder siete mil quinientas (7.500) UVT.

2. El **desconocimiento de** los costos, rentas exentas, **deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de** la Administración Tributaria.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado **de** cargos a la

persona o entidad sancionada, quien tendrá un término **de** un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente Artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) **de** la suma **determinada**, según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes **de** que se notifique la imposición **de** la sanción; o al setenta por ciento (70%) **de** tal suma, si la omisión es subsanada **dentro de** los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y en otro caso, se **deberá** presentar ante la oficina que está conociendo **de** la investigación, un memorial **de** aceptación **de** la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo **de** pago **de** la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación **de** la liquidación **de** revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción **de** que trata el numeral 2). Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los factores citados en el numeral 2) que sean probados plenamente.

PARÁGRAFO 1o. El obligado a informar podrá subsanar **de** manera voluntaria las faltas **de** que trata el presente Artículo, antes **de** que la Administración Tributaria profiera pliego **de** cargos, en cuyo caso **deberá** liquidar y pagar la sanción correspondiente **de** que trata el numeral 1) **del** presente Artículo reducida al diez por ciento (10%).

Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes **del** vencimiento **del** plazo para su presentación no serán objeto **de** sanción.

PARÁGRAFO 2o. Cuando un dato omiso o inexacto se reporte en diferentes formatos o este (sic) comprendido en otro reporte para el cálculo **de** la sanción **de** que trata este Artículo, se sancionará la omisión o el error tomando el dato **de** mayor cuantía.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Los contribuyentes que hayan incurrido en las infracciones señaladas en este artículo y no les hayan notificado pliego **de** cargos, podrán corregir o subsanar la información, presentándola hasta el primero (1) **de** abril **de** 2023, aplicando la sanción **del** parágrafo 1 reducida al cinco por ciento (5%).»

1. Habiéndose incurrido en cualquiera de las infracciones de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 ¿cómo debe liquidar la sanción la Administración Tributaria o el administrado que desea subsanar tal situación? ¿de qué manera resulta aplicable lo previsto en el artículo 640 del Estatuto Tributario?

El artículo 640 **del** Estatuto Tributario reconoce en su parágrafo 5° que «El principio **de** favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior» (énfasis propio). En este sentido, la disminución **de** las multas aplicables a las infracciones **de** que trata el artículo 651 *ibidem* -producto **del** reseñado artículo 80- es extensible, vía principio **de** favorabilidad, a las infracciones cometidas antes **del** 13 **de** diciembre **de** 2022.

Empero, dicho principio **de** favorabilidad no será aplicable cuando se esté en presencia **de** una situación jurídica consolidada e, inclusive, cuando se esté adelantando el cobro coactivo.

En este punto, es **de** advertir que la aplicación **del** principio **de** favorabilidad **dentro del** proceso **de** cobro fue reconocida por el artículo 120 **de** la Ley 2010 **de** 2019 teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes condiciones:

- Que se tratara **de** «las sanciones tributarias que fueron reducidas mediante la Ley 1819 de 2016» (énfasis propio).
- La solicitud **de** aplicación **del** principio en comentario **debía** ser realizada por el administrado «a más tardar el 30 **de** junio **de** 2020».

Continuando con el análisis **del** artículo 640 **del** Estatuto Tributario, **de** manera adicional a la aplicación **del** principio **de** favorabilidad, también **deberán** observarse los principios **de** proporcionalidad y gradualidad **del** régimen sancionatorio, con lo cual se **deberán** atender las reducciones sancionatorias previstas en la mencionada disposición.

En otras palabras, aun cuando la infracción se haya cometido antes **del** 13 **de** diciembre **de** 2022, para la liquidación **de** la multa prevista en el referido artículo 651 se **deberá** tener en cuenta que:

- Esta no podrá superar el monto equivalente a 7.500 UVT.
- Se **deberán** aplicar los porcentajes y montos previstos en los literales a) a d) **del** numeral 1 **del** artículo 651 **del** Estatuto Tributario, modificado por el artículo 80 **de** la Ley 2277 **de** 2022.
- Se **deberán** aplicar las reducciones **de** que trata el artículo 640 **del** Estatuto Tributario, siempre que se cumplan las condiciones para ello.

No sobra señalar que, en todo caso, la sanción liquidada no podrá ser inferior a 10 UVT, **de** acuerdo con lo previsto en el artículo 639 **del** Estatuto Tributario:

«ARTICULO 639. SANCIÓN MÍNIMA. <Ajuste **de** las cifras en valores absolutos en términos **de** UVT por el artículo 51 **de** la Ley 1111 **de** 2006 (A partir **del** año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> El valor mínimo **de** cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que **deba** liquidarla la persona o entidad

sometida a ella, o la Administración **de** Impuestos, será equivalente a la suma **de** 10 uvt.

(...)» (énfasis propio)

1.1. Si el administrado subsanó alguna de las infracciones de que trata el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario y liquidó y pagó la respectiva sanción antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 ¿se procedente dar aplicación al principio de favorabilidad en este caso, considerando la reducción de las multas aplicables?

No, en la medida que el administrado ya subsanó la infracción y liquidó y pagó la respectiva sanción, haciendo uso **de** la normativa vigente en su momento.

2. Si el administrado subsana -de manera voluntaria- las infracciones de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos y considerando los párrafos 1° y transitorio de esta disposición ¿ello implica que deba liquidar y pagar la respectiva sanción reducida al 5% o al 5% del 10% de la misma?

Los párrafos en comento establecen:

«**PARÁGRAFO 1o.** El obligado a informar podrá subsanar **de** manera voluntaria las faltas **de** que trata el presente Artículo, antes **de** que la Administración Tributaria profiera pliego **de** cargos, en cuyo caso **deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente Artículo reducida al diez por ciento (10%).**

(...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Los contribuyentes que hayan incurrido en las infracciones señaladas en este artículo y no les hayan notificado pliego **de** cargos, **podrán corregir o subsanar la información, presentándola hasta el primero (1) de abril de 2023, aplicando la sanción del párrafo 1 reducida al cinco por ciento (5%).**» (énfasis propio)

El párrafo 1° del artículo 651 del Estatuto Tributario consagra un beneficio para los obligados a informar que presenten o corrijan la información reportada antes **de** que la Administración Tributaria profiera pliego **de** cargos. Así, cuando el obligado a informar subsana la respectiva falta sin que le haya sido notificado un pliego **de** cargos, tendrá **derecho** a que la sanción prevista en el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario se reduzca al 10%. A modo **de** ejemplo, una sanción inicialmente tasada en 200 UVT se reduciría a 20 UVT (10% **de** 200 UVT). Vale la pena precisar que esta norma tiene una vigencia indefinida en el tiempo.

Contrario a lo que sucede con el párrafo 1°, el párrafo transitorio **del** artículo 651 *ibidem* es esencialmente temporal. En efecto, aunque el supuesto **de** hecho **de** la norma es exactamente el mismo que aquel previsto en el párrafo 1° -es **decir**, que el obligado a informar presente o corrija la información reportada- se agrega un límite temporal, pues la subsanación **de** la falta **debe** hacerse hasta el 1 **de** abril **de** 2023.

También agrega el párrafo transitorio que la sanción aplicable es «**la sanción del párrafo 1 reducida al cinco por ciento (5%)**».

Al respecto, como antes se anotó, el párrafo 1° en realidad no contempla una sanción sino la reducción **de** la sanción prevista en el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario. En este orden **de** ideas, la reducción al 5% **de** la sanción prevista en el párrafo 1° se refiere a la sanción **del** numeral 1 **del** citado artículo 651. Así, el beneficio previsto en el párrafo transitorio consiste en que el obligado a reportar que presente o corrija la información antes **de** que se le notifique el pliego **de** cargos y lo haga hasta el 1° **de** abril **de** 2023, tendrá **derecho** a que la sanción se reduzca al 5%. En el ejemplo antes expuesto, una sanción inicialmente tasada en 200 UVT se reduciría a 10 UVT (5% **de** 200 UVT).

Es **de** colegir entonces que, siempre y cuando el administrado corrija o presente la información solicitada hasta el 1° **de** abril **de** 2023, se **deberá** liquidar la respectiva sanción **de** que trata el numeral 1 **del** artículo 651 *ibidem* reduciéndola al 5%.

Para ilustrar lo anterior:

Paso 1	Sanción liquidada acorde con el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario	\$400.000.000
Paso 2	Reducción transitoria del párrafo transitorio del artículo 651 <i>ibidem</i>	\$20.000.000 (5% de \$400.000.000)

Sobre la suma **de** \$20.000.000 (en el anterior ejemplo) igualmente procederían las reducciones **de** que trata el artículo 640 del Estatuto Tributario, como fuera advertido en el Oficio 030291 **del** 10 **de** diciembre **de** 2019: «**la reducción prevista en el párrafo del artículo 651 del ET puede aplicarse junto con el régimen de proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio**».

3. Para acceder a las reducciones de que tratan los párrafos 1° y transitorio del artículo 651 del Estatuto Tributario ¿se permite suscribir una facilidad para el pago?

El párrafo 1° del mencionado artículo 651 exige «pagar» la respectiva sanción, con lo cual, atendiendo a la literalidad **de** la norma, se **descarta de** plano una facilidad para el pago. A su vez, en la medida que el párrafo transitorio **de** la misma norma exige

considerar los términos **del** referido parágrafo 1º, es preciso comprender que, en este último caso, igualmente se exige pagar la sanción reducida.

Adicional al pago **de** la sanción, se **debe** subsanar la infracción; esto es, presentando o corrigiendo la información solicitada.

4. La multa de 0,5 UVT de que trata el literal d) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario ¿se debe aproximar por cada dato no suministrado o incorrecto a la sanción mínima en los términos del artículo 639 ibidem? ¿qué ocurre si sólo existe un dato no suministrado o incorrecto? ¿qué ocurre cuando existen varios datos no suministrados o incorrectos?

El literal d) en comento reza:

*«d) Cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la información no tuviere cuantía, la sanción será **de cero comas (sic) cinco (0,5) UVT por cada dato no suministrado o incorrecto** la cual no podrá exceder siete mil quinientas (7.500) UVT.» (énfasis propio)*

Por ende:

- Si la infracción consistió únicamente en la falta **de** suministro o suministro incorrecto **de** un solo dato, la sanción equivalente a 0,5 UVT **deberá** necesariamente aproximarse a 10 UVT, por ministerio **del** artículo 639 **del** Estatuto Tributario.
- Si la infracción consistió en la falta **de** suministro o suministro incorrecto **de** varios datos, se **deberá** multiplicar el monto **de** 0,5 UVT por el número **de** dichos datos para **determinar** la sanción aplicable. El resultado **de** esta operación en ningún caso podrá ser inferior a 10 UVT, por ministerio **del** artículo 639 *ibidem*.

Para ilustrar lo anterior:

Número de datos no suministrados o suministrados incorrectamente	Sanción aplicable
1	0,5 UVT aumentada a 10 UVT (sanción mínima)
5	2,5 UVT aumentada a 10 UVT (sanción mínima)
22	11 UVT

4.1. ¿Qué **debe entenderse por «dato» para efectos **del** literal d) **del** numeral 1 **del** artículo 651 **del** Estatuto Tributario?**

Ya que la disposición en comento no **define** lo que ha **de** entenderse por «dato», es menester acudir -para el efecto- al Diccionario **de** la lengua española, teniendo en cuenta la interpretación gramatical **de** la Ley **de** que tratan los artículos 27 y 28 **del** Código Civil:

*«1. m. **Información** sobre algo concreto que permite su conocimiento exacto o sirve para **deducir** las consecuencias **derivadas de** un hecho. (...)*

(...)» (énfasis propio)

Solo para ilustrar lo anterior, son datos, tomando como referencia la Resolución 001255 **del** 26 **de** octubre **de** 2022 (por la cual se establece el grupo **de** obligados a suministrar información tributaria a la DIAN por el año gravable 2023):

- Tipo **de** documento (**de** la persona natural o jurídica **de** la que se solicita información)
- Número **de** documento **de** identificación (**de** la persona natural o jurídica **de** la que se solicita información)
- Apellidos y nombres o razón social (**de** la persona natural o jurídica **de** la que se solicita información)
- Dirección (**de** la persona natural o jurídica **de** la que se solicita información)

Valga señalar que, para efectos **de** tasar la respectiva multa, los literales a), b) y c) **del** numeral 1 **del** artículo 651 **del** Estatuto Tributario toman como base sumas respecto **de** las cuales no se suministró la información o ésta se suministró **de** forma errónea o extemporánea. Por su parte, el literal d) **de** la misma disposición hace referencia a «*dato no suministrado o incorrecto*» que, como se observa en los anteriores ejemplos, corresponde a una información que puede ser incluso numérica, más no relativa a sumas que, en el contexto **de** la norma, supone sumas de dinero.

Así las cosas, tratándose **del** literal d), en cada caso particular se **deberá** analizar y **determinar** si se está frente a un dato, recordando que este supuesto tiene lugar cuando «*no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la información no tuviere cuantía*».

5. Si un dato, que carece de cuantía, no se suministró o se suministró incorrectamente en diferentes formatos ¿es aplicable lo previsto en el parágrafo 2° del artículo 651 del Estatuto Tributario?

No, porque el parágrafo 2 citado hace referencia a datos con cuantía. Así las cosas, ya sea que los mismos datos sin cuantía no se hayan reportado o se hayan reportado erróneamente en diferentes formatos, por cada uno de ellos se deberá liquidar la sanción de 0,5 UVT, tal y como lo exige el literal d) del numeral 1 del artículo 651 *ibidem*.

6. ¿Las reducciones sobre las multas de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, con motivo del artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, son igualmente aplicables a las sanciones relacionadas con la información exógena cambiaria?

No, ya que el artículo 651 del Estatuto Tributario se refiere exclusivamente a la obligación de suministrar información de carácter tributario.

No sobra precisar que las sanciones por no presentar, enviar o transmitir la información exógena cambiaria o por presentarla o enviarla en forma extemporánea están previstas en los numerales 30 y 31 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.

7. Si se corrige una declaración de activos en el exterior hasta el 1° de abril de 2023 ¿es posible acceder al tratamiento de que trata el parágrafo transitorio del artículo 651 del Estatuto Tributario?

Si, siempre y cuando la corrección se lleve a cabo antes de la notificación del pliego de cargos, tal y como lo exige el parágrafo transitorio en comentario.

Al respecto, es de recordar que en el Oficio 905307 - interno 536 del 28 de septiembre de 2020 la Dirección de Gestión Jurídica concluyó que, en el supuesto consultado, es aplicable la sanción prevista en el artículo 651 *ibidem*:

«(...) este Despacho considera que no es correcta la interpretación bajo la cual se considera que la corrección de la declaración anual de activos en el exterior no se encuentra sujeta a sanción alguna. Esto, toda vez que la conducta sancionable (i.e. suministrar información con errores a la Administración) se encuentra debidamente tipificada y sujeta a sanción, de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas, la Administración no está realizando una interpretación analógica de las normas, puesto que el tipo sancionatorio correspondiente al suministro de información errónea en la declaración anual de activos en el exterior se encuentra establecido el artículo 651 del Estatuto Tributario (...)

(...)

Nótese que en la redacción de la disposición no existe una limitación en su aplicación al reporte de información exógena, ni excluye de la misma otros mecanismos de suministro de información tales como la declaración de activos en el exterior.» (énfasis propio)

8. Si se presenta de manera extemporánea una declaración de activos en el exterior hasta el 1° de abril de 2023 ¿es posible acceder al tratamiento de que trata el parágrafo transitorio del artículo 651 del Estatuto Tributario?

No. Esto, por cuanto, la sanción aplicable en este caso es la prevista en el parágrafo 1° del artículo 641 *ibidem*, el cual establece:

«PARÁGRAFO 1o. <Parágrafo modificado por el artículo 110 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando la declaración anual de activos en el exterior se presente de manera extemporánea, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será equivalente al cero punto cinco por ciento (0.5%) del valor de los activos poseídos en el exterior, si la misma se presenta antes del emplazamiento previo por no declarar, o al uno por ciento (1%) del valor de los activos poseídos en el exterior si se presenta con posterioridad al citado emplazamiento y antes de que se profiera la respectiva resolución sanción por no declarar. En todo caso, el monto de la sanción no podrá superar el diez por ciento (10%) del valor de los activos poseídos en el exterior.» (énfasis propio)

Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que el artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 prevé una reducción transitoria de sanciones (además de la reducción de la tasa de interés de mora); de modo que el contribuyente que ha omitido presentar la declaración de activos en el exterior deberá examinar, en su caso particular, si cumple los requisitos previstos en el citado artículo 93 para acceder a la referida reducción.

III. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 81 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 81. Modifíquense los incisos 1 y 2 del Artículo 814 del Estatuto Tributario, los cuáles quedarán así:

Artículo 814. Facilidades para el pago. El Subdirector de Cobranzas y Control Extensivo, el Subdirector Operativo de Servicio, Recaudo, Cobro y Devoluciones de la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes y los Directores Seccionales de Impuestos Nacionales y/o de Impuestos y Aduanas Nacionales, o quienes hagan sus veces, podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años, para el pago de los impuestos de timbre, de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o

de cualquier otro impuesto administrado por la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), así como para la cancelación **de** los intereses y **de** demás sanciones a que haya lugar, siempre que el **deudor** o un tercero a su nombre, constituya fideicomiso **de** garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o **de** compañías **de** seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la **deuda** a satisfacción **de** la administración. Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía **de** la **deuda** no sea superior a tres mil (3.000) UVT.

Igualmente se concederán facilidades para el pago, sin garantías, cuando el término no sea superior a un (1) año y el contribuyente no haya incumplido facilidades para el pago durante el año anterior a la fecha d <sic> presentación **de** la solicitud. Para este efecto, el Jefe **de** la **dependencia** **de** cobro respectiva **de** la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que tenga la competencia para el efecto, suscribirá el acta con el **deudor** donde se plasmará la facilidad para el pago. Cuando el beneficiario **de** la facilidad para el pago **de** que trata este inciso, **deje** **de** pagar alguna **de** las cuotas o incumpla el pago **de** cualquier otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la suscripción **del** acta, el Jefe **de** la **dependencia** **de** cobro respectiva **de** la Unidad Administrativa Especial Dirección **de** Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que tenga la competencia para el efecto, mediante resolución, podrá **dejar** sin efecto la facilidad para el pago, **declarando** sin vigencia el plazo concedido, ordenando hacer efectiva la práctica **del** embargo, secuestro y remate **de** los bienes o la terminación **de** los contratos, si fuere el caso. Contra esta providencia procede el recurso **de** reposición ante el mismo funcionario que la profirió, **dentro** **de** los cinco (5) días siguientes a su notificación, quien **deberá** resolverlo **dentro** **del** mes siguiente a su interposición en **debida** forma.»

1. Para efectos **de** las facilidades para el pago sin garantías e iguales o inferiores a 1 año ¿qué año se toma en consideración para concederlas?

En la medida que el artículo 814 **del** Estatuto Tributario corresponde a una norma **de** carácter procedimental, las modificaciones efectuadas sobre el mismo por el artículo 81 **de** la Ley 2277 **de** 2022 son **de** aplicación inmediata a partir **de** la entrada en vigencia **de** la referida Ley, en línea con el artículo 40 **de** la Ley 153 **de** 1887.

Ahora bien, el año al que se hace referencia en el inciso 2º **del** artículo 814 *ibidem* es el contado **desde** la fecha **de** presentación **de** la solicitud.

Para ilustrar lo anterior: si el administrado realizó tal solicitud el 16 **de** diciembre **de** 2022, el año durante el cual se examinará el incumplimiento **de** otras facilidades para el pago será el comprendido entre el 15 **de** diciembre **de** 2021 y el 15 **de** diciembre **de** 2022.

IV. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 91 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 91. TASA **DE** INTERÉS MORATORIA TRANSITORIA. Para las obligaciones tributarias y aduaneras que se paguen totalmente hasta el treinta (30) **de** junio **de** 2023, y para las facilidades o acuerdos para el pago **de** que trata el artículo 814 **del** Estatuto Tributario que se suscriban a partir **de** la entrada en vigencia **de** la presente ley y hasta el treinta (30) **de** junio **de** 2023, la tasa **de** interés **de** mora será equivalente al cincuenta por ciento (50%) **de** la tasa **de** interés establecida en el artículo 635 **del** Estatuto Tributario. La solicitud para la suscripción **de** las facilidades o acuerdos para el pago **de** que trata el presente artículo **deberá** ser radicada a más tardar el quince (15) **de** mayo **de** 2023.

Para los efectos **de** este artículo será válido cualquier medio **de** pago, incluida la compensación **de** los saldos a favor que se generen entre la fecha **de** entrada en vigencia **de** la presente ley y el treinta (30) **de** junio **de** 2023.»

1. ¿Pueden aplicarse concurrentemente los tratamientos previstos en el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 y en el parágrafo transitorio 2º del artículo 580-1 del Estatuto Tributario?

Si, siempre y cuando, en relación con la **declaración** **de** retención en la fuente -ineficaz al 13 **de** diciembre **de** 2022 y cuyo valor por pagar sea igual o inferior a 10 UVT- se cancele el valor total adeudado mas los intereses moratorios a que haya lugar a más tardar el 30 **de** junio **de** 2023. En este caso, el agente **de** retención podrá no solo subsanar dicha ineficacia sino, a la par, acceder a la tasa **de** interés moratoria reducida **de** que trata el artículo 91 citado.

Aunque el artículo 91 **de** la Ley 2277 **de** 2022 prevé las facilidades o acuerdos para el pago para efectos **de** acceder a la tasa **de** interés moratoria reducida, estos resultan incompatibles tratándose **de** las **declaraciones** **de** retención en la fuente:

«(...) si bien el texto **del** artículo 814 **del** estatuto tributario plantea la posibilidad **de** conceder facilidades para el pago **de** las **declaraciones** **de** retención en la fuente, la norma se expidió en un momento en que el no pago **de** la **declaración** **de** retención en la fuente no acarreaba su ineficacia.

Pero ya en vigencia **de** la nueva regulación **de** las **declaraciones** **de** retención en la fuente no resulta posible la aplicación **del** artículo 814 en cita, pues si la **declaración** es ineficaz y se exige **de** esta su pago total con la presentación o máximo **dentro** **de** los dos (2) meses siguientes contados a partir **de** la fecha **del** vencimiento **del** plazo para **declarar**”, no es viable conceder en tal contexto una facilidad **de** pago sin contrariar el artículo 580-1 ya mencionado.» (énfasis propio) (cfr. Oficio 022619 **del** 10 **de** septiembre **de** 2019)

1.1. ¿Puede aplicarse la tasa **de** interés moratoria transitoria **de** que trata el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 en el caso **de** declaraciones **de** retención en la fuente ineficaces en los términos **del** artículo 580-1 del Estatuto Tributario?

Si, siempre y cuando estas **declaraciones de** retención en la fuente se presenten con pago total hasta el 30 **de junio de** 2023. Esto, sin perjuicio **de** lo señalado en el punto #1 **de** este título sobre las **declaraciones de** retención en la fuente **de** que trata el párrafo transitorio 2° **del** referido artículo 580-1.

2. ¿Pueden aplicarse concurrentemente los artículos 91 de la Ley 2277 de 2022 y artículo 814 del Estatuto Tributario, éste último modificado por el artículo 81 de la referida Ley?

Si, siempre y cuando la solicitud para la suscripción **de** la facilidad o acuerdo para el pago sea radicada a más tardar el 15 **de mayo de** 2023 y dicha facilidad o acuerdo sea suscrito hasta el 30 **de junio del** mismo año, tal y como lo establece el artículo 91 *ibidem*.

3. ¿La tasa de interés moratoria transitoria es aplicable a obligaciones tributarias y aduaneras en discusión en sede administrativa?

El artículo 91 **de** la Ley 2277 **de** 2022 no establece ninguna diferenciación o especificación sobre las obligaciones tributarias o aduaneras, con lo cual podrían tener cabida aquellas que son objeto **de** discusión en sede administrativa. Así, siendo claro el sentido **de** la ley, no corresponde al intérprete **desatenderlo** a pretexto **de** consultar su espíritu (cfr. artículo 27 **del** Código Civil).

Sin embargo, la referida norma exige un pago total o la suscripción **de** una facilidad o acuerdo para el pago, con lo cual implícitamente reconoce que la obligación tributaria o aduanera **deba** ser clara, expresa y exigible, circunstancias que no se presentan cuando es objeto **de** discusión.

Al respecto, resulta necesario efectuar la siguiente precisión:

El artículo 590 **del** Estatuto Tributario permite «*corregir la **declaración tributaria con ocasión de** la respuesta al pliego **de** cargos, al requerimiento especial o a su ampliación*» (**de** acuerdo con lo establecido en el artículo 709 *ibidem*), así como «*dentro **del** término para interponer el recurso **de** reconsideración*» (en las circunstancias previstas en el artículo 713 *ibidem*), en cuyo caso, el administrado puede «*decidir pagar total o parcialmente las glosas planteadas*», «*sin perjuicio **de** la posibilidad (...) **de** seguir discutiendo los asuntos **de** fondo*», liquidando y pagando «*intereses por cada día **de** retardo en el pago, con la fórmula **de** interés simple, a la tasa **de** interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera **de** Colombia, para la modalidad **de** créditos **de** consumo y ordinario, más dos (2) puntos porcentuales*».

Por ende, sólo cuando el administrado **desista de** la discusión en sede administrativa se podrá liquidar la tasa **de** interés moratoria transitoria contemplada en el artículo 91 **de** la Ley 2277 **de** 2022, entendido que -en este evento- existe una obligación clara, expresa y exigible relacionada con las mismas. *Contrario sensu*, **de** continuarse la discusión, el administrado **deberá** aplicar la tasa **de** interés señalada en el inciso 1° **del** párrafo **del** artículo 590 *ibidem*.

4. ¿El administrado debe presentar alguna solicitud a la Administración Tributaria o Aduanera para aplicar la tasa de interés moratoria transitoria?

Sin perjuicio **de** la solicitud para la suscripción **de** la facilidad o acuerdo para el pago, **de** que trata el artículo 91 *ibidem*, no se observa que la norma exija presentar una solicitud en los términos consultados.

5. ¿Es aplicable la tasa de interés moratoria transitoria del artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 tratándose del pago de los anticipos bimestrales del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE?

Si, en la medida que el pago **de** los anticipos bimestrales en comento corresponde a una obligación tributaria; sin embargo, no se **debe** perder **de** vista lo previsto en el artículo 914 **del** Estatuto Tributario:

«**ARTÍCULO 914. EXCLUSIÓN **DEL** IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE **DE** TRIBUTACIÓN – SIMPLE POR INCUMPLIMIENTO.** <Artículo modificado por el artículo 74 **de** la Ley 2010 **de** 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el contribuyente incumpla los pagos correspondientes al total **del** periodo **del** impuesto unificado bajo el régimen simple **de** tributación – SIMPLE, será excluido **del** Régimen y no podrá optar por este en el año gravable siguiente al **del** año gravable **de** la omisión o retardo en el pago. Se entenderá incumplido cuando el retardo en la declaración o en el pago **del** recibo SIMPLE sea mayor a un (1) mes calendario.» (énfasis propio)

6. Para efectos de la aplicación del artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 ¿la tasa de interés de mora que se debe tener en cuenta es la vigente al momento en el que se incurre en mora o la vigente al momento del pago?

Se reitera lo explicado en los siguientes pronunciamientos, por constituir doctrina vigente:

Oficio 001403 **del** 18 **de** enero **de** 2019:

«(...) es claro conforme con esta disposición (artículo 635 **del** Estatuto Tributario) y con el artículo 634 *ibidem* como se ha expresado anteriormente que los intereses se liquidan a la tasa vigente al momento **del** pago.» (énfasis propio)

Oficio 001221 del 22 de enero de 2020:

«De la lectura integral de los artículos 48 y 49 del Decreto Ley 2106 de 2019, se puede establecer que el propósito de estas disposiciones es armonizar la forma como se liquidan los intereses tanto en el caso del artículo 590 del Estatuto Tributario, como en el caso del artículo 635 del Estatuto Tributario.

(...)

4. Cuál es la forma de liquidar intereses moratorios, especificando si la tasa aplicable para todo período de mora es la vigente a la fecha de pago o por el contrario se aplica la determinada por la Superintendencia Financiera para cada período de mora

La forma en que se deben liquidarse (sic) los intereses moratorios será de acuerdo con la fórmula establecida en el artículo 590 del Estatuto Tributario y atendiendo a los supuestos fácticos, esto es, si procede el artículo 590 o el artículo 635 del Estatuto Tributario.

La fórmula es: " $(K \times T \times t)$, donde: K: valor insoluto de la obligación; t: factor de la tasa de interés (corresponde a la tasa de interés establecida en el párrafo del artículo 590 o artículo 635 del Estatuto Tributario, según corresponda dividida en 365, o 366 días según el caso); t: número de días calendario de mora desde la fecha en que se debió realizar el pago"» (énfasis propio)

7. Para efectos de la aplicación del artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 ¿qué tasa de interés de mora se debe aplicar cuando se ha suspendido la causación de los intereses moratorios en los términos del párrafo 2° del artículo 634 del Estatuto Tributario?

El párrafo 2° del artículo 634 del Estatuto Tributario dispone:

«PARÁGRAFO 2o. Después de dos (2) años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, y los intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.

(...)» (énfasis propio)

No obstante, en este escenario y sin perjuicio de la reseñada suspensión, la tasa de interés de mora que deberá emplearse continuará siendo la vigente al momento del pago, como se concluyó en el Oficio 001403 de 2019.

Esto implica que, de la fórmula contemplada en el párrafo del artículo 590 *ibidem*, del término «t» (número de días calendario de mora desde la fecha en que se debió realizar el pago) se reste el lapso durante el cual estuvo suspendida la causación de los intereses moratorios.

8. La reducción al cincuenta por ciento (50%) de la tasa de interés establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario ¿es aplicable sólo sobre los intereses de mora causados a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 o cubre los intereses de mora causados con anterioridad?

Considerando lo expresado en el Oficio 001221 de 2020 y teniendo en cuenta que la fórmula comprendida en el párrafo del artículo 590 del Estatuto Tributario -para liquidar los intereses moratorios- hace referencia al «número de días calendario de mora desde la fecha en que se debió realizar el pago» (énfasis propio), es de colegir que la reducción de la tasa de interés de que trata el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 cubre, por igual, los intereses de mora causados con anterioridad y posterioridad a la entrada en vigencia de dicha Ley (13 de diciembre de 2022).

Esto, por cuanto el mencionado artículo 91 hace referencia a «la tasa de interés establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario», para cuya determinación debe aplicarse la fórmula prevista en el párrafo del artículo 590 *ibidem*.

En todo caso, se recuerda que, en aras de acceder a la reducción en comento, las respectivas obligaciones tributarias y aduaneras deben ser objeto de pago total hasta el 30 de junio de 2023 o facilidad o acuerdo para el pago suscrito hasta la misma fecha y solicitado a más tardar el pasado 15 de mayo de 2023.

9. ¿Es aplicable el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 en relación con los intereses de mora que se deben liquidar con ocasión de la corrección de una declaración de importación? Valga precisar que dicha corrección obedece al cambio de subpartida arancelaria de una mercancía importada, lo cual conlleva el pago de mayores valores por concepto de aranceles e IVA.

El artículo 296 del Decreto 1165 de 2019 señala:

«ARTÍCULO 296. DECLARACIÓN DE CORRECCIÓN. La Declaración de Importación se podrá corregir voluntariamente sólo para subsanar los siguientes errores: subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad, tratamientos preferenciales, valor FOB, fletes, seguros, otros gastos, ajustes y valor en aduana, y sólo procederá dentro del término previsto en el artículo 188 del presente decreto.

(...)

*Siempre que se presente **Declaración de** Corrección, el **declarante** **deberá** liquidar y pagar, además **de los mayores tributos e intereses a que haya lugar**, las sanciones establecidas en el Título 14 **de** este **decreto**, según corresponda, pudiendo acogerse a la reducción **de** la sanción **de** multa a que se refiere el artículo 610 **del** presente **decreto**.*

(...)» (énfasis propio)

Así las cosas, al corresponder a una obligación aduanera, el pago total **de** los mayores tributos (o la suscripción **de** facilidad o acuerdo para el pago sobre éstos, cuando sea el caso), con ocasión **de** la corrección **de** una **declaración de** importación, hasta el 30 **de** junio **de** la presente anualidad permitirá dar aplicación a la tasa **de** interés moratoria transitoria **de** que trata el artículo 91 *ibidem*.

Precisamente, el artículo 4° **del** Decreto 1165 **de** 2019 **define** la obligación aduanera como «el vínculo jurídico entre la administración aduanera y cualquier persona directa o indirectamente relacionada con cualquier régimen, modalidad u operación aduanera, **derivado del cumplimiento de** las obligaciones correspondientes a cada una **de** ellas, quedando las mercancías sometidas a la potestad aduanera y los obligados, al pago de los tributos aduaneros, intereses, tasas, recargos y sanciones, a que hubiere lugar» (énfasis propio).

A su vez, los artículos 5° y 11 *ibidem* contemplan:

«ARTÍCULO 5o. ALCANCE **DE** LA OBLIGACIÓN ADUANERA. La obligación aduanera comprende el cumplimiento **de** las obligaciones correspondientes a cualquier régimen, modalidad u operación aduanera; los trámites aduaneros que **debe** adelantar cada uno **de** los obligados aduaneros; el pago de los tributos aduaneros, intereses, tasas, recargos y sanciones, a que hubiere lugar y de todas aquellas obligaciones que se deriven de actuaciones que emprenda la administración aduanera.

(...)

ARTÍCULO 11. ALCANCE. La obligación aduanera nace con los trámites aduaneros que deben cumplirse de manera previa a la llegada de la mercancía al Territorio Aduanero Nacional.

Comprende el suministro **de** información y/o documentación anticipada, los trámites aduaneros y requisitos que **deben** cumplirse al arribo **de** las mercancías, la presentación **de** la mercancía a la autoridad aduanera, la presentación **de** la **declaración aduanera**, el pago de los tributos aduaneros causados por la importación y de los intereses, el valor **de** rescate y las sanciones a que haya lugar, así como la obligación **de** obtener y conservar los documentos que soportan la operación, presentarlos cuando los requiera la autoridad aduanera, atender las solicitudes **de** información y pruebas, y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes.

Son responsables **de** la obligación aduanera en la importación: el importador **de** las mercancías y los **demás** usuarios aduaneros respecto **de** las actuaciones **derivadas de** su intervención.» (énfasis propio)

10. Cuando se han constituido depósitos judiciales a favor de la Administración Tributaria en el marco de procesos de cobro coactivo ¿para efectos del pago exigido por el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022, éste se entiende realizado en la fecha de constitución de dichos depósitos o en la fecha en la que son aplicados?

El artículo 803 **del** Estatuto Tributario dispone que «Se tendrá como fecha **de** pago **del** impuesto, respecto **de** cada contribuyente, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas **de** Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos» (énfasis propio), entre otras.

Ahora bien, en lo que se refiere al proceso **de** cobro coactivo, se **destaca** lo siguiente:

i) **De** manera previa o simultánea con el mandamiento **de** pago, el respectivo funcionario puede «**decretar el embargo y secuestro preventivo de** los bienes **del** deudor que se hayan establecido como **de** su propiedad» (énfasis propio), **de** conformidad con el artículo 837 *ibidem*.

ii) Según lo prevé el numeral 2 **del** artículo 839-1 *ibidem* «El embargo **de** saldos bancarios, **depósitos de** ahorro, **títulos de contenido crediticio y de los demás valores de que sea titular o beneficiario el contribuyente, depositados en establecimientos bancarios, crediticios, financieros o similares, en cualquiera de** sus oficinas **de** agencias en todo el país se comunicará a la entidad y quedará consumado con la recepción **del** oficio» (énfasis propio). «Al recibirse la comunicación, la suma retenida **deberá** ser consignada al día hábil siguiente en la cuenta de depósitos que se señale, o deberá informarse de la no existencia **de** sumas **de** dinero **depositadas** en dicha entidad» (énfasis propio).

Asimismo, en torno a los **depósitos** judiciales, esta Entidad ha indicado:

i) «(...) los **títulos de depósito judicial** que obran en los expedientes **de** los procesos administrativos coactivos, llegan a ellos en virtud **de** las medidas **de** embargo que sobre los saldos bancarios o en instituciones financieras, por cualquier concepto tenga el **deudor**; y así, en principio harían parte **de** la masa concursal o liquidatoria como cualquier activo **del** sujeto pasivo **de** esos procesos y existiría la obligación legal **de** arrimarlos a ellos, junto con los expedientes **del** proceso coactivo respectivo, en las condiciones en que se advirtió anteriormente o en su **defecto, su aplicación a las**

deudas fiscales deberá ser expresamente solicitada por el funcionario coactivo, invocando si es el caso la prelación del crédito, y autorizada únicamente por la autoridad que adelanta el proceso especial.

No obstante la anterior apreciación de carácter general, tratándose de aquellos procesos de cobro administrativo coactivo en que previa a la notificación de la apertura o aceptación del proceso especial, ya exista Resolución en firme que ordene llevar adelante la ejecución, en la que se haya dispuesto la aplicación de los dineros embargados como pago de la deuda que se cobra coactivamente, atendiendo al hecho de que se trata del acto equivalente a la sentencia en estos procesos, y a su firmeza, y que de conformidad con el artículo 803 del Estatuto Tributario se tendrá como fecha de pago aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los bancos autorizados aunque inicialmente a título de simples depósitos, como sería el caso de los embargos, se considera que el pago forzado dispuesto conforme a derecho en acto ya inimpugnable en vía gubernativa, está consolidado y es definitivo desde la firmeza o ejecutoria de la orden de aplicación dada en la sentencia.» (énfasis propio) (cfr. Concepto 046647 del 4 de agosto de 2003).

ii) «(...) el depósito judicial que se constituye en favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deriva de la existencia de una medida cautelar decretada y practicada conforme con las facultades legales, y de existir algún remanente con posterioridad a su aplicación debe ser puesto a disposición de quien ordene el despacho competente, a través del respectivo endoso. No le es dado a la Administración retener sumas adicionales, en este caso remanentes de títulos de depósito, una vez se satisface la obligación de pago dentro del proceso de cobro coactivo.

Por tanto, los depósitos judiciales (...) se constituyen para cubrir obligaciones a cargo del contribuyente y provienen de una medida cautelar, razón por la cual no tienen la naturaleza de saldos a favor, ni se encuentran abonados en su totalidad a la cuenta corriente de los contribuyentes; solo se puede disponer de ellos mediante providencia del funcionario con potestad de cobro coactivo y para aplicar a las deudas objeto del mismo.» (énfasis propio) (cfr. Oficio 038186 del 14 de junio de 2012).

Lo antepuesto permite inferir que, aunque los depósitos judiciales pueden ser aplicados por la propia Administración Tributaria a la obligación amparada con ellos (en el marco del proceso de cobro coactivo) y que éstos no constituyen un saldo a favor del administrado, no dejan de ser depósitos al final de cuentas, razón por la cual -a la luz del artículo 803 del Estatuto Tributario- se tendrá como fecha de pago la fecha de constitución de dichos depósitos y no la de su aplicación, lo cual incidirá -entre otras cosas- en la causación de intereses moratorios.

Lo anterior, ya sea que la aplicación del depósito judicial sea producto de la decisión de la propia Administración Tributaria o de la solicitud del deudor, antes de que lo anterior tenga lugar.

V. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 92 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 92. DECLARACIONES DE IVA SIN EFECTO LEGAL ALGUNO. Los responsables del Impuesto sobre las Ventas que dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, presenten las declaraciones de IVA que al treinta (30) de noviembre de 2022 se consideren sin efecto legal alguno por haber sido presentadas en un periodo diferente al obligado, no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.

Los valores efectivamente pagados con las declaraciones iniciales podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente.»

1. ¿Qué aplicabilidad tiene el artículo 92 de la Ley 2277 de 2022 a la luz de la Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, del 3 de noviembre de 2022, Radicación No. 11001-03-27-000-2020-00027-00 (25406) acumulados 11001-03-27-000-2020-00023-00 (25395), 11001-03-27-000-2021-00013-00 (25494) y 11001-03-27-0002021-00026-00 (25541)?

El Consejo de Estado, en la referida providencia (anterior a la promulgación de la Ley 2277 de 2022), declaró la nulidad del siguiente aparte contenido en el parágrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3. (Nuevos periodos gravables del impuesto sobre las ventas: declaración y pago) del Decreto 1625 de 2016: «Las declaraciones que se hubieren presentado en periodos diferentes a los establecidos por la ley no tienen efecto legal alguno; por lo tanto, los valores efectivamente pagados con dichas declaraciones podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente» (énfasis propio).

Esto conlleva a que, por sustracción de materia, el artículo 92 carezca de aplicabilidad, considerando -particularmente- que los fallos de nulidad de la referida Corporación tienen efectos ex tunc:

«(...) los fallos de nulidad proferidos por el Consejo de Estado tienen efectos ex tunc, es decir, retrotraen la situación a como se encontraba antes de haberse proferido el acto anulado, sin afectar las situaciones jurídicas que se consolidaron, las cuales, conforme a la jurisprudencia de lo contencioso administrativo, son aquellas que han quedado en firme, o han sido objeto de pronunciamiento judicial, es decir, que han hecho tránsito a cosa juzgada, por tanto, no son susceptibles de debatirse ni jurídica ni administrativamente (...)» (énfasis propio) (cfr. Sentencia T-121/16 de la Corte Constitucional, M.P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO)

En cuanto a las situaciones jurídicas consolidadas, resulta apropiado traer a colación lo expresado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, en la Sentencia del 3 de marzo de 2022, Radicación

No. 25000-23-37-000-2014-00315-01 (24658): «(...) una situación jurídica se encuentra consolidada cuando no puede modificarse, porque ya está en firme la declaración tributaria (...)» (énfasis propio).

VI. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 93 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 93. REDUCCIÓN TRANSITORIA DE SANCIONES Y DE TASA DE INTERÉS PARA OMISOS EN LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR DE LOS IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR LA DIAN. Para los contribuyentes que, a treinta y uno (31) de diciembre de 2022, no hayan presentado las declaraciones tributarias a que estaban obligados por lo (sic) impuesto (sic) administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y que las presenten antes del treinta y uno (31) de mayo de 2023, con pago o con facilidades o acuerdos para el pago solicitadas a esta fecha y suscritas antes del treinta (30) de junio de 2023, se reducirán y liquidarán las sanciones y la tasa de interés moratoria en los siguientes términos:

1. La sanción de extemporaneidad se reducirá en un sesenta por ciento (60%) del monto determinado después de aplicar los artículos 641 y 640 del Estatuto Tributario.

2. La tasa de interés de mora se reducirá en un sesenta por ciento (60%) de la tasa de interés establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario.

(...)

PARÁGRAFO 2o. Estos beneficios también aplicarán para contribuyentes que corrijan las declaraciones que presenten inexactitudes en los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).»

1. ¿Qué tasa de interés moratorio será objeto de reducción en los términos del numeral 2 del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022? ¿La tasa del artículo 635 del Estatuto Tributario o la tasa transitoria del artículo 91 de la Ley 2277 de 2022?

El numeral 2 del artículo 93 *ibidem* hace referencia a la tasa del artículo 635 del Estatuto Tributario y no a la tasa del mencionado artículo 91, motivo por el cual no resulta viable aplicar, de manera concurrente, las reducciones a la tasa de interés moratoria previstas en ambas disposiciones de la Ley 2277 de 2022.

Al respecto, es necesario advertir que:

- El artículo 635 del Estatuto Tributario no fue modificado, y
 - Adicionalmente, lo que prevé el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 es la posibilidad de aplicar una tasa de interés moratorio reducida calculada con base en la tasa de que trata el artículo 635 *ibidem*.
- 2. ¿Pueden aplicar el beneficio contemplado en el artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 los contribuyentes que presenten declaraciones en forma extemporánea con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar?**

Sea de resaltar que el mencionado artículo 93 hace referencia al artículo 641 del Estatuto Tributario y no al artículo 642 *ibidem* para efectos de la liquidación de la sanción: el primero versa sobre las declaraciones tributarias presentadas en forma extemporánea mientras que el segundo se refiere a las declaraciones tributarias presentadas en forma extemporánea con posterioridad a la notificación del emplazamiento o del auto que ordena inspección tributaria.

Por ende, es de colegir que los contribuyentes que presenten declaraciones en forma extemporánea con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar o al auto que ordena inspección tributaria no gozan de las reducciones transitorias de que trata el artículo 93 de la Ley 2277 de 2022.

En este punto, es menester recordar que «En reiterados pronunciamientos las Altas Cortes y este despacho, han confirmado que, las exenciones o beneficios tributarios son taxativos y restrictivos, no siendo viable su extensión por vía de interpretación ni por analogía» (énfasis propio) (cfr. Concepto 046276 del 8 de junio de 2009).

3. ¿Es aplicable lo previsto en el párrafo 2° del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 a correcciones realizadas con ocasión de actos administrativos expedidos por la Administración Tributaria (p.ej. emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria)? ¿Esta reducción transitoria también cubre la sanción por inexactitud y las sanciones que se deriven de una inexactitud?

Sea lo primero señalar que los beneficios aplicables, tratándose del mencionado párrafo 2°, son la reducción en un 60% para la sanción y tasa de interés de mora aplicables.

Ahora bien, bajo la lógica del numeral 1 del artículo 93 *ibidem*, esto es, que la presentación de la declaración extemporánea se debe dar antes del emplazamiento previo por no declarar o del auto que ordena inspección tributaria para acceder a los beneficios antes señalados (como se explicó previamente), es de colegir que igual proceder deben observar los contribuyentes interesados en corregir las declaraciones tributarias en las que se presenten inexactitudes.

Por ende, para esta Subdirección, las reducciones transitorias en materia sancionatoria y de tasa de interés moratoria únicamente

son aplicables cuando el contribuyente corrige la **declaración** tributaria, liquidándose -consecuentemente- la sanción por corrección antes **de** que le sea notificado el emplazamiento para corregir, auto que ordene visita **de** inspección tributaria o requerimiento especial

Eventualmente, también gozaría **de** la reducción en un 60%, en los términos **de** la disposición aquí analizada, la sanción por rechazo o disminución **de** pérdidas (cfr. artículo 647-1 **del** Estatuto Tributario) bajo el entendido que tal rechazo o disminución se origine **de** una corrección voluntaria realizada por el contribuyente a la **declaración** privada.

4. ¿Los beneficios de que trata el artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 son aplicables igualmente por agentes de retención y responsables de impuestos administrados por la U.A.E. DIAN?

El artículo 93 en comento hace referencia a «contribuyentes» en general, sin circunscribir tal calidad a la **declaración** tributaria que será objeto **de** presentación extemporánea o corrección. Por tal motivo, siempre que el respectivo responsable o agente **de** retención comparta la calidad **de** contribuyente, podrá acogerse a los beneficios listados en la referida disposición en relación con las **declaraciones** a su cargo (i.e. **declaraciones del** IVA, **del** impuesto nacional al consumo, **de** retención en la fuente, etc.).

5. ¿Es aplicable la reducción sancionatoria del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 en relación con la declaración informativa y documentación comprobatoria cuando éstas son presentadas extemporáneamente o son objeto de corrección?

En lo que se refiere a la presentación extemporánea, es necesario retomar lo explicado en el punto #2 **del** Título VI **de** este pronunciamiento; esto es, que la reducción sancionatoria sólo está consagrada para la sanción **de** que trata el artículo 641 **del** Estatuto Tributario y no para las **demás** sanciones relacionadas con una presentación extemporánea, como las previstas en el artículo 260-11 *ibidem* (sanciones respecto **de** la documentación comprobatoria y **de** la **declaración** informativa).

Ahora bien, en relación con la corrección, será procedente la reducción sancionatoria cuando es objeto **de** ello la **declaración** informativa, no así la documentación comprobatoria, ya que la primera -más no la segunda- tiene el carácter **de** **declaración** tributaria, tal y como lo dispone el artículo 1.6.1.13.2.1. **del** Decreto 1625 **de** 2016.

6. ¿Es extensible la reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés, contemplada en el artículo 93 de la Ley 2277 de 2022, a las obligaciones en materia aduanera y cambiaria?

No, ya que el artículo 93 en comento limita la mencionada reducción a las **declaraciones** tributarias.

6.1. ¿Es aplicable la reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés, contemplada en el artículo 93 de la Ley 2277 de 2022, sobre los mayores valores por concepto de tributos aduaneros y sanción liquidada como consecuencia de la corrección de una declaración de importación?

No. Como fuera indicado en el punto anterior, el artículo 93 *ibidem* limita la mencionada reducción a las **declaraciones** tributarias, para lo cual es menester remitirse al artículo 1.6.1.13.2.1. **del** Decreto 1625 **de** 2016.

En lo que a la **declaración de** importación se refiere, si bien en ésta se liquidan tributos aduaneros, es producto **de** una obligación aduanera (cfr. artículo 11 **del** Decreto 1165 **de** 2019, entre otras disposiciones) y no **de** una obligación tributaria, como fuera señalado en el punto #9 **del** título IV.

7. ¿El artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 sólo es aplicable en relación con las declaraciones tributarias que debían presentarse antes del 31 de diciembre de 2022?

El mencionado artículo 93 establece que la reducción opera «*Para los contribuyentes que, a treinta y uno (31) de diciembre de 2022, no hayan presentado las declaraciones tributarias a que estaban obligados por lo (sic) impuesto (sic) administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y que las presenten antes del treinta y uno (31) de mayo de 2023 (...)*» (énfasis propio).

Ahora bien, en el caso **de** los contribuyentes que corrijan las **declaraciones** que presenten inexactitudes, no se **desprende del** párrafo 2° **del** artículo 93 *ibidem* la referida circunstancia, con lo cual podría tratarse **de** **declaraciones** tributarias cuyo vencimiento **del** término para **declarar** podía ser anterior al 31 **de** diciembre **de** 2022 o posterior a dicha fecha.

8. Si el contribuyente cumplía las condiciones para acceder a la reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés, sin embargo, liquidó las respectivas sanciones e intereses moratorios sin tenerla en cuenta ¿podría solicitar la devolución de lo pagado en exceso?

En el Oficio 000499 **del** 31 **de** mayo **de** 2016 se indicó que «*el pago en exceso ocurre cuando el individuo paga más de lo que la Ley exige*» (énfasis propio).

En este sentido, si el contribuyente liquidó las sanciones e intereses moratorios sin considerar la reducción prevista en el artículo 93 **de** la Ley 2277 **de** 2022, no obstante cumplía con las condiciones para acceder a la misma, podrá obtener la **devolución de** lo pagado, tal y como lo contempla el inciso 2° **del** artículo 850 **del** Estatuto Tributario: «*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado*»

por concepto **de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor**» (énfasis propio).

9. Frente al diligenciamiento y presentación de las declaraciones y/o recibos de pago ¿cómo debe proceder el administrado para efectos de las reducciones transitorias del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022?

Para este Despacho, la reducción transitoria en materia sancionatoria y de tasa de interés moratoria se debe ver reflejada desde el mismo momento en que dichos conceptos son liquidados en la respectiva declaración tributaria y/o recibo oficial de pago por parte del administrado.

VII. EN RELACIÓN CON LA CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL CULTURAL A LA BOLETERÍA DE LOS ESPECTÁCULOS PÚBLICOS DE LAS ARTES ESCÉNICAS

1. ¿Es aplicable lo previsto en los artículos 91 y 93 de la Ley 2277 de 2022?

Sea lo primero señalar que la mencionada contribución parafiscal, creada mediante el artículo 7 de la Ley 1493 de 2011, «hace parte de las obligaciones administradas por esta Entidad, toda vez que el legislador le ha asignado su fiscalización, determinación, cobro coactivo y la imposición de las respectivas sanciones» (énfasis propio), como fuera explicado en el Oficio 904781 - interno 806 del 17 de junio de 2022.

El artículo 14 de la referida Ley 1493 establece:

«ARTÍCULO 14. RÉGIMEN DE LA CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL. La administración y sanciones de la contribución parafiscal serán los contemplados en el Estatuto Tributario para el impuesto sobre las ventas. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, tendrá competencia para efectuar la fiscalización, los procesos de determinación, aplicación de sanciones y la resolución de los recursos e impugnaciones a dichos actos, así como para el cobro coactivo de la contribución parafiscal, intereses y sanciones aplicando los procedimientos previstos en el Estatuto Tributario.» (énfasis propio)

Por ende, es de colegir que, además de las respectivas sanciones de índole tributario, la falta de pago o el pago extemporáneo de la contribución parafiscal en comento causa intereses moratorios en los términos de los artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario.

Dicho esto, resulta evidente la procedencia de la tasa de interés moratoria transitoria de que trata el artículo 91 de la Ley 2277 de 2021, la cual está prevista para las obligaciones tributarias (en general). Empero, no ocurre lo mismo con la reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés desarrollada en el artículo 93 *ibidem*, por cuanto ésta está exclusivamente contemplada en relación con «lo (sic) impuesto (sic) administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)» (énfasis propio) y no con las contribuciones parafiscales, aunque ambas especies hagan parte del género «tributo».

2. ¿Es aplicable lo previsto en el artículo 92 de la Ley 2277 de 2022?

El artículo 9 de la Ley 1493 de 2011 dispone que «Los productores permanentes que hayan realizado espectáculos públicos de artes escénicas en el bimestre, deberán declarar y pagar la contribución parafiscal en los mismos plazos establecidos para presentar y pagar la declaración de IVA» (énfasis propio).

Aunado a lo anterior, se reitera lo expresado en el punto #1 del título V, esto es que, por sustracción de materia, el artículo 92 carece de aplicabilidad, considerando que los fallos de nulidad del Consejo de Estado (como es el caso de la Sentencia del 3 de noviembre de 2022, Radicación No. 11001-03-27-000-2020-00027-00 (25406)) tienen efectos *ex tunc*.

CONCEPTO GENERAL SOBRE LAS DEROGATORIAS Mediante Sentencia C-390/23 la Corte Constitucional declaró inexecutable el inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022.

Pronunciamientos compilados:

Concepto 003051 - interno 323 de marzo 13 de 2023

Oficio 004669 - interno 459 de abril 17 de 2023

Concepto 008718 - interno 310 de abril 30 de 2024

«ARTÍCULO 96. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga el artículo 36-3, los artículos 57, 57-1, el artículo 126, el párrafo transitorio del artículo 143-1, el artículo 158-1, los numerales 3, 4 y 5 del artículo 207-2, los numerales 1, 2, literales c) y d) del numeral 4, 5 y 6 del artículo 235-2, el artículo 235-3, el artículo 235-4, el artículo 257-2, el artículo 306-1, el artículo 616-5, el párrafo 7 del artículo 800-1 del Estatuto Tributario, el artículo 4o de la Ley 345 de 1996, el artículo 5o de la Ley 487 de 1998, el artículo 97 de la Ley 633 de 2000, el artículo 365 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 15 del Decreto Legislativo 772 de 2020, el artículo 30 de la Ley 2133 de 2021; así como los artículos 37, 38 y 39 de la Ley 2155 de 2021 que regirán hasta el primero (1) de enero de 2023.

Los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 y sus decretos reglamentarios quedarán prorrogados hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2023, con excepción del párrafo 3 del artículo 5o, el Título III del Decreto legislativo 560 de 2020, y el Título III del Decreto legislativo 772 de 2020.

Lo dispuesto en el artículo 2o de las Leyes 2238 y 2240 de 2022, relacionado con el término para acogerse al régimen ZESE, se aplicará hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2024.

El beneficio previsto en el artículo 40 **de** la Ley 2068 **de** 2020 estará vigente hasta el treinta y uno (31) **de** diciembre **de** 2024.

(...)

Los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y **demás** beneficios tributarios **derogados** o limitados mediante la presente ley, podrán disfrutar **del** respectivo tratamiento durante la totalidad **del** término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas, en cuanto ello corresponda.»

1. Las sociedades que accedieron a la renta exenta de que trataban los numerales 1 o 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario (incentivos tributarios para empresas de economía naranja y para el desarrollo del campo colombiano) desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 y que fue derogada mediante su artículo 96 ¿continúan gozando de la misma?

El mismo artículo 96 **de** la Ley 2277 **de** 2022 precisa en su inciso final que «Los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y demás beneficios tributarios derogados o limitados mediante la presente ley, podrán disfrutar del respectivo tratamiento durante la totalidad del término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas, en cuanto ello corresponda» (énfasis propio).

Por lo tanto, las sociedades que accedieron a la renta exenta **de** que trataban los numerales 1 o 2 **del** artículo 235-2 **del** Estatuto Tributario, **desde** antes **de** la entrada en vigencia **de** la Ley 2277 **de** 2022, podrán continuar gozando **de** la misma en tanto hayan consolidado una situación jurídica y siempre y cuando continúen cumpliendo los requisitos previstos en la normativa tributaria para acceder al referido incentivo.

Al respecto, no sobra recordar que:

- Para el año gravable 2022, los contribuyentes interesados en la renta exenta **del** numeral 1 **debían** presentar la solicitud **de** calificación **del** proyecto **de** inversión al Comité **de** Economía Naranja **del** Ministerio **de** Cultura hasta el 30 **de** junio **de** 2022 (cfr. parágrafo **del** artículo 1.2.1.22.52. **del** Decreto 1625 **de** 2016).

Asimismo, los contribuyentes interesados en la renta exenta **del** numeral 2 **debían** presentar la solicitud **de** calificación **del** proyecto **de** inversión para incrementar la productividad en el sector agropecuario ante el Ministerio **de** Agricultura y **Desarrollo** Rural a más tardar el 14 **de** octubre **de** 2022 (cfr. artículo 1.2.1.22.64. *ibidem*).

- El beneficio **de** la renta exenta para empresas **de** economía naranja aplicaba sobre las rentas que se generaban a partir **del** día siguiente a la fecha en que quedaba en firme el acto administrativo **de** conformidad expedido por el Ministro **de** Cultura, acorde con lo que establecían los artículos 1.2.1.22.51. y 1.2.1.22.53. **del** Decreto 1625 **de** 2016.

En el mismo sentido, la aplicación **de** la renta exenta proveniente **de** inversiones que incrementaban la productividad en el sector agropecuario tenía lugar a partir **del** año gravable en que el Ministerio **de** Agricultura y **Desarrollo** Rural emitía el acto **de** conformidad, según lo señalaba el artículo 1.2.1.22.62. *ibidem*.

En lo que se refiere a las situaciones jurídicas consolidadas, resulta pertinente remitirse a lo precisado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-083/18, M.P. LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ:

«(...) el legislador enfrenta dos tipos **de** situaciones cuando se trata **de** modificar o **de** suprimir normas que establecen beneficios tributarios: (i) Cuando la norma previa ha fijado unas condiciones para acceder al beneficio tributario y ha previsto un periodo **determinado dentro del cual el mismo puede hacerse efectivo, el contribuyente que antes de la expedición de la nueva ley ha cumplido con todas las condiciones contempladas en el régimen anterior, tiene una situación consolidada que no puede ser desconocida mientras no se agote el periodo inicialmente previsto para hacer efectivo el beneficio.**» (énfasis propio)

2. Las sociedades que continúen gozando del incentivo tributario para empresas de economía naranja o para el desarrollo del campo colombiano, en los términos del inciso final del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 ¿deben continuar aplicando los numerales 1 o 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y su reglamentación?

Los numerales 1 y 2 **del** artículo 235-2 **del** Estatuto Tributario contemplaban diferentes requisitos para acceder a la renta exenta en uno y otro caso.

Sobre el particular, los artículos 1.2.1.22.57. y 1.2.1.22.69. **del** Decreto 1625 **de** 2016 establecían frente a los referidos numerales, respectivamente:

«**ARTÍCULO 1.2.1.22.57. CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE LA RENTA EXENTA.** <Ver Notas **del** Editor> <Artículo sustituido por el artículo 1 **del** Decreto 286 **de** 2020. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes **deberán** mantener a disposición **de** la administración tributaria todos los documentos que acrediten el cumplimiento **de** los requisitos para la procedencia **de** la renta exenta en cada uno **de** los años gravables correspondientes.

Cuando el contribuyente incumpla alguno **de** los requisitos señalados en la ley y en el presente **Decreto**, no tendrá derecho a la renta exenta y si la solicitó en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo año gravable perderá el beneficio de la renta exenta a partir del año gravable de su incumplimiento.» (énfasis propio)

ARTÍCULO 1.2.1.22.69. IMPROCEDENCIA **DE** LA RENTA EXENTA. <Ver Notas del Editor> <Artículo adicionado por el artículo 1 del Decreto 849 de 2020. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y complementarios **deberán** cumplir con los requisitos señalados en el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y en este decreto durante cada uno de los años gravables desde la aprobación del proyecto de inversión por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

El incumplimiento **de** los requisitos señalados en el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y en este decreto conlleva a la improcedencia de la renta exenta a partir del año gravable del respectivo incumplimiento.» (énfasis propio)

De modo que los contribuyentes que acreditaron las condiciones para acceder a las rentas exentas, objeto de consulta, tal y como lo plantea el artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 **deberán** continuar observando lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y su reglamentación.

3. Si se estaba adelantando el proceso de enajenación voluntaria de un predio, en el marco de un proyecto de renovación urbana, antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022; no obstante, la enajenación se efectuó con posterioridad a la misma ¿la utilidad obtenida constituye renta exenta en los términos del derogado literal c) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario?

De conformidad con el referido literal c), derogado por la Ley 2277 de 2022, la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana constituye renta exenta.

Para tales efectos, el artículo 1.2.1.22.46. del Decreto 1625 de 2016 disponía:

«ARTÍCULO 1.2.1.22.46. REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA **DE** LA EXENCIÓN **DEL** IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA ENAJENACIÓN **DE** PREDIOS PARA EL **DESARROLLO DE** PROYECTOS **DE** RENOVACIÓN URBANA PREVISTA EN EL LITERAL C) **DEL** NUMERAL 4 **DEL** ARTÍCULO 235-2 **DEL** ESTATUTO TRIBUTARIO. <Ver Notas del Editor> <Artículo sustituido por el artículo 1 del Decreto 1066 de 2020. El nuevo texto es el siguiente:> Para la procedencia de la exención del impuesto sobre la renta en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana a que se refiere el literal c) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, son los siguientes:

1. La licencia de construcción que establezca que el proyecto a desarrollar es de renovación urbana asociado a la vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

2. Cuando se trate de enajenaciones realizadas de manera directa sobre el bien inmueble, se **deberá** presentar el certificado de tradición y libertad donde se evidencie que la titularidad de los predios está a nombre de la fiduciaria que actúe como vocera del respectivo patrimonio autónomo.

Tratándose de la enajenación de los derechos fiduciarios producto del aporte del bien inmueble, se **deberá** conservar el documento privado donde se expresen las condiciones del contrato de enajenación de los derechos fiduciarios del aportante del bien.

3. Documento de constitución del patrimonio autónomo donde conste como objeto exclusivo el desarrollo del proyecto de renovación urbana asociado a vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

4. Certificación expedida por la sociedad fiduciaria que administre el patrimonio autónomo donde conste que la totalidad del proyecto de renovación urbana asociado a vivienda de interés social y/o de interés prioritario a desarrollar se efectuará a través del patrimonio autónomo y que el plazo de la fiducia mercantil a través del cual se desarrolla el proyecto no excede de diez (10) años.

(...)» (énfasis propio)

Por ende, es de advertir que los contribuyentes interesados en aplicar el beneficio tributario *sub examine* deben estar en condiciones de acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 1.2.1.22.46. *ibidem* antes del 13 de diciembre de 2022, fecha de promulgación de la Ley 2277 de 2022.

Lo antepuesto, considerando lo explicado por la Corte Constitucional en torno a la derogatoria de beneficios tributarios:

Sentencia C-809/07, M.P. Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA:

«(...) en el campo del derecho tributario, desde una perspectiva general,

"no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que

un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”.

Sin embargo, ello no significa que la ley tributaria tenga efectos retroactivos y que se puedan desconocer situaciones jurídicas consolidadas. Por el contrario, atendiendo el principio **de** irretroactividad consagrado en el artículo 363 **de** la Carta, para la Corte es claro que,

*“las leyes tributarias no son retroactivas, **de** manera que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado **debe** respetarlos la ley nueva, es **decir**, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley **derogatoria**, porque la conducta **del** contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y **de** acuerdo con las exigencias allí impuestas”.*

*Así las cosas, el principio **de** irretroactividad **de** la ley tributaria no impide que el legislador modifique el ordenamiento jurídico para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, y que son una consecuencia **del** dinamismo propio **de** las actividades económicas. **De** no ser así, “el ordenamiento jurídico correría el riesgo **de** petrificarse, si al regular las relaciones **de** coexistencia social y adaptarse a las realidades **de** cada momento, **debiera** inhibirse **de** afectar **de** una u otra manera las relaciones jurídicas preexistentes”.» (énfasis propio)*

Sentencia C-235/19, M.P. JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS:

«16. (...) este principio brinda al ciudadano una expectativa susceptible **de** amparo al contar con motivos que fundaban su confianza en que la regulación existente le seguiría siendo aplicable. En efecto, la confianza legítima en materia tributaria protege las “razones objetivas para confiar en la durabilidad **de** la regulación” y precave “el cambio súbito **de** la misma” (...)

(...)

17. Ello no implica la intangibilidad **de** las normas tributarias, por el contrario supone que al momento **de** efectuar tales modificaciones, el legislador, en atención a que “el Estado **debe** proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación”, **deba** agotar una mayor carga relacionada con cualquiera **de** las siguientes opciones:

(...)

(iii) Que el beneficio tributario no sea **derogado** durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen **de** él.

(...)

(...) la Corte ha resaltado que “las exenciones en materia tributaria constituyen: i) un beneficio; ii) puesto que se cumple el hecho generador pero no se **despliegan** los efectos **del** gravamen, o estos se producen **de** manera parcial; iii) **deben** fijarse por vía legislativa; y iv) **deben** respetar los principios **de** equidad, eficiencia, y progresividad.”

(...)

30. La Corte ha establecido que en orden a **determinar** la congruencia **de** la eliminación **del** referido beneficio fiscal con el régimen constitucional, es menester analizar el tipo **de** exención bajo estudio, pues la decisión depende de que aquella suponga o no una contraprestación, en los siguientes términos: “al momento **de** estudiar la constitucionalidad **de** una norma tributaria que suprime una exención **debe** la Corte, para efectos **de** determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio **de** una contraprestación (...) y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia **de** los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia.”

(...)

38. Habida cuenta que los efectos **de** la Ley 788 **de** 2002 se extendían por un lapso **determinado** a partir **de** la entrada en operación **del** establecimiento hotelero, los contribuyentes que hubieren reunido los requisitos para acceder a dicha prerrogativa entre el 1º **de** enero **de** 2003 y el 29 **de** diciembre **de** 2016 -fecha **de** promulgación y **de** entrada en vigor **de** la Ley 1819 **de** 2016- ostentan una situación jurídica consolidada consistente en la renta exenta por el tiempo fijado en la primera normativa, por ende **debe** concluirse que en relación con esos sujetos no era posible variar las condiciones **del** beneficio tributario en tanto eran acreedores **del** mismo, en virtud **de** los principios **de** buena fe e irretroactividad.» (énfasis propio)

Así las cosas, si antes **de** la promulgación **de** la Ley 2277 **de** 2022 se acreditó el cumplimiento **de** los requisitos previstos en el artículo 1.2.1.22.46. **del** Decreto 1625 **de** 2016, el contribuyente podrá llevar en su declaración **de** renta **del** año gravable 2022 (a presentar en el año 2023 en los plazos **definidos** por el Gobierno nacional) la renta exenta **de** que trata el literal c) **del** numeral 4 **del** artículo 235-2 **del** Estatuto Tributario.

4. Con la derogatoria del numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario ¿es posible solicitar el Certificado de Incentivo Forestal (CIF en adelante)?

El numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario consagraba una renta exenta en los siguientes términos:

«5. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, el caucho y el marañón, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.

En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 realicen inversiones en nuevos aserríos y plantas de procesamiento vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.

También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, posean plantaciones de árboles maderables y árboles en producción de frutos, debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.

La exención de que trata el presente numeral estará vigente hasta el año gravable 2036, incluido.» (énfasis propio)

Al respecto, tal y como se indicó en el punto #1 de este pronunciamiento, es de precisar que los contribuyentes que hubieren accedido a la reseñada renta exenta desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 (a saber, 13 de diciembre de 2022), podrán continuar gozando de la misma (hasta el año gravable 2036 incluido) en tanto hayan consolidado una situación jurídica y siempre y cuando continúen cumpliendo los requisitos previstos en la normativa tributaria para acceder al referido incentivo (cfr. artículo 1.2.1.22.20 del Decreto 1625 de 2016).

Ahora bien, en lo que se refiere al CIF, se considera importante tener en cuenta lo siguiente:

La Ley 139 de 1994 creó el CIF con el fin de «promover la realización de inversiones directas en nuevas plantaciones forestales de carácter protector-productor en terrenos de aptitud forestal» (énfasis propio) (cfr. artículo 1).

En este sentido, el artículo 3 de la misma Ley define el CIF como «el documento otorgado por la entidad competente para el manejo y administración de los recursos naturales renovables y del medio ambiente que da derecho a la persona beneficiaria a obtener directamente al momento de su presentación, por una sola vez y en las fechas, términos y condiciones que específicamente se determinen, las sumas de dinero que se fijen conforme al artículo siguiente, por parte de la entidad bancaria que haya sido autorizada para el efecto por Finagro» (énfasis propio).

Seguidamente, el artículo 8 *ibidem* dispone en su literal a) que el otorgamiento del CIF conlleva para sus beneficiarios que «No tendrán derecho a los incentivos o exenciones tributarios que por la actividad forestal prevea la ley» (énfasis propio).

Sobre esto último, en el Oficio 901003 - interno 381 del 1º de abril de 2020 se indicó:

«(...) se deduce (...) que la renta exenta del numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, en efecto se trata de una exención tributaria por el aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales. Por lo cual, se encuentra limitada su aplicación para los beneficiarios de los Certificados de Incentivo Forestal (CIF), ya que el artículo 8 de la Ley 139 de 1994 lo dispuso así expresamente.» (énfasis propio)

Por ende, atendiendo lo antes reseñado, es dable colegir que:

- La derogatoria del numeral 5 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, establecida en el artículo 96 de la Ley 2277 de 2022, no tiene incidencia en la aplicación de la Ley 139 de 1994. Por lo tanto, quienes realicen nuevas plantaciones forestales podrán ser beneficiarios del CIF (en relación con dichas plantaciones) en los términos dispuestos por la citada Ley 139.
- Quienes continúen gozando de la renta exenta de que trataba el numeral 5 del artículo 235-2 *ibidem* (hasta el año gravable 2036 incluido), en tanto hubieren consolidado una situación jurídica y siempre y cuando continúen cumpliendo los requisitos previstos en la normativa tributaria para acceder al referido incentivo, no podrán ser beneficiarios del CIF en relación con aquellos cultivos cuyos aprovechamientos precisamente dan lugar a la renta exenta, atendiendo lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley 139 de 1994.

5. Con ¿Las sociedades que accedieron a la renta exenta de que trataba el numeral 6 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario (prestación del servicio de transporte fluvial) desde antes de la entrada en vigor de la Ley 2277 de 2022 y que fue derogada mediante su artículo 96 ¿continúan gozando de la misma?

El numeral 6 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario antes de su derogatoria por parte del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 consagraba una renta exenta en los siguientes términos:

«6. La prestación del servicio fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de la Ley 1943 de 2018.»

Al respecto, tal y como se indicó en el punto #1 de este pronunciamiento, es de precisar que los contribuyentes que hubieren accedido a la reseñada renta exenta desde antes de la entrada en vigor de la Ley 2277 de 2022, podrán continuar gozando de la misma, en tanto hayan consolidado una situación jurídica y siempre y cuando continúen cumpliendo los requisitos previstos en la normativa tributaria para acceder al referido incentivo (cfr. artículo 1.2.1.22.9. del Decreto 1625 de 2016 ARTÍCULO 1.2.1.22.9.

Renta exenta en la prestación del servicio de transporte fluvial. Las rentas provenientes de la prestación del servicio de transporte fluvial de personas, animales o cosas con embarcaciones y planchones de bajo calado, están exentas del impuesto sobre la renta y complementario por un término de quince (15) años, contado a partir del primero (1) de enero del 2018.

Para tal efecto, se consideran embarcaciones y planchones de bajo calado, aquellas que se dedican a actividades de transporte fluvial, con distancia vertical de la parte sumergida, igual o menor a siete (7) pies, medida equivalente a dos punto trece metros (2.13 mts) de profundidad, condición que se verá reflejada en la patente de navegación.

Para la procedencia de la exención, el contribuyente deberá acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos, y deberá conservar los respectivos documentos por el término previsto en el artículo 46 de la Ley 962 de 2005, para efectos del control de los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN:

1. Patente de navegación de la respectiva embarcación o planchón, expedida con anterioridad a la ejecución de las actividades que dan lugar a la renta exenta.
 2. Registro ante el Ministerio de Transporte e autoridad competente como empresa prestadora del servicio de transporte fluvial, expedido con anterioridad a la ejecución de las actividades que dan lugar a la renta exenta.
 3. certificación del Ministerio de Transporte o autoridad competente en la que se haga constar el cumplimiento de los requisitos establecidos para la prestación de este tipo de servicio, expedida con anterioridad a la ejecución de las actividades que dan lugar a la renta exenta.
 4. Certificación del Revisor Fiscal y/o Contador Público de la empresa en la que conste el total de los ingresos, costos y deducciones obtenidos por la empresa y los ingresos, costos y deducciones asociados a la prestación del servicio de transporte fluvial exento, cuyo resultado es el valor neto de la renta exenta. La presente certificación debe estar expedida a más tardar en la fecha de presentación inicial de la declaración de renta y complementario del correspondiente año gravable.
- La información a que se refiere el numeral anterior debe identificarse en los registros contables del contribuyente y estar disponible para cuando la administración tributaria la requiera.

PARÁGRAFO. Las embarcaciones o artefactos fluviales de que trata el presente artículo cumplen con las condiciones de seguridad y navegación; manteniendo como mínimo un (1) pie UKC de calado, cuando estén cargados y así no afecten el canal navegable.