MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

DIAN

Radicado Virtual No. 000I2023006363

100208192-618

Bogotá, D.C., 29 de mayo de 2023.

Señores
CONTRIBUYENTES
juridicanormativa@dian.gov.co

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

Tema:	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores:	Sede efectiva de administración Presencia económica significativa Deducciones Descuentos tributarios Tarifa Tasa mínima de tributación
Fuentes formales:	Artículos 332, 338, 360 y 363 de la Constitución Política. Artículos 12-1, 20-3, 22 a 23-2, 74-1, 115, 142, 240, 240-1, 256, 256-1, 260-2 y 408 del Estatuto Tributario. Artículo 227 del Código de Minas Resolución DIAN No. 1284 de diciembre 9 de 2022 Sentencia de la Corte Constitucional C-221/97, M.P. Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO.

Cordial saludo.

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación del impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas (el «Impuesto» en adelante) con motivo de la Ley 2277 de 2022.

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 parágrafo 1° 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 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)	*«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 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 del 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)

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 parágrafo 1°, 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 parágrafo 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 parágrafo 1° 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 1° 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 1° 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.

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 periodo gravable, generarán una diferencia que será deducible en los periodos siguientes, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o periodo 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 parágrafo 5° 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 parágrafo 6° 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 parágrafos 1 y 2 y adiciónese un parágrafo 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 parágrafo 6°, es de colegir que igualmente pueden solicitar TIDIS por el valor del crédito fiscal, según lo previsto en el parágrafo 3° 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

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

El parágrafo 3° 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 pais, 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 parágrafo, 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 parágrafo 3° 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 cedulación 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 parágrafo, 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 parágrafo 3° citado).

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

El parágrafo 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 parágrafo 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 parágrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario ¿cómo se debe proceder cuando el contribuyente desarrolla diversas actividades económicas?

En uno de sus incisos, el parágrafo 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 parágrafo 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 parágrafo 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.

VI. TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN

1. ¿Están sometidas a la tasa mínima de tributación del parágrafo 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 parágrafo establece una tasa mínima de tributación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de que trata esté artículo y el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, salvo las personas Juridicas (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 ciénto (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 parágrafo 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 parágrafo 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 depurada (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 compañias 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 parágrafo 6° igualmente agrega:

«Lo dispuesto en este parágrafo no aplica para:

a) Las sociedades que se constituyeron como Zonas Economicas 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 parágrafo 1 del presente artículo.

De igual forma no aplica lo indicado en este parágrafo 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 parágrafo 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 depurada (UD) y de la tasa mínima de tibutación son las señaladas expresamente en el parágrafo 6° del artículo 240 *ibidem*.

VII. TARIFA PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA

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).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público

en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de «Normatividad» –«Doctrina», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,

RAMIREZ CASTAÑEDA ALFREDO

Firmado digitalmente por RAMIREZ CASTAÑEDA ALFREDO
Fecha: 2023.05.29 16:24:22 -05'00'

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 001602 del 25/11/2022, N° 001740-100163888 del 13/12/2022, N° 000056-100001010 del 04/01/2023, N° 000258-100011720 del 06/02/2023, N° 000257-100013440 del 09/02/2023, N° 000268-100013525 del 09/02/2023, N° 000269-100013331 del 09/02/2023, N° 000362-100020991 del 01/03/2023, N° 000363-100021377 del 01/03/2023, N° 000377 del 10/03/2023, N° 000448-100025707 del 14/03/2023, N° 000435-100026839 del 16/03/2023, N° 000419 del 22/03/2023, N° 100029956 del 24/03/2023, N° 000475 del 28/03/2023, N° 000476-100032394 del 30/03/2023, N° 000477-100032406 del 30/03/2023, N° 000553-100041597 del 26/04/2023 y N° 000573-100043262 del 02/05/2023, y:

Doctora
CECILIA RICO TORRES
Directora de Gestión de Impuestos
U.A.E. DIAN
cricot@dian.gov.co

Doctor
ANDRÉS ESTEBAN ORDOÑEZ PÉREZ
Director de Gestión de Fiscalización
U.A.E. DIAN
aordonezp@dian.gov.co

Doctor
ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA
Director Operativo de Grandes Contribuyentes
U.A.E. DIAN
apardoq@dian.gov.co

Proyectó: Angélica María Grandas Ferrand, Alexandra Oyuela Mancera, Sandra Patricia Moreno Serrano y Silvio Efraín Benavides Rosero – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda y Julián David López Abella – Subdirección de Normativa y Doctrina
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina
Comités de Normativa y Doctrina del 11/05/2023 y del 23/05/2023