

CONCEPTO N° 218 [006483]

01-04-2024

DIAN

100208192-218

Bogotá, D.C.

Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

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

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptor: Beneficio de auditoría

Tasa mínima de tributación

Fuentes formales: **Artículo 689-3 del Estatuto Tributario**

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.

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

VI. TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN

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.3

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 segmentación⁴ 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 histórica⁵ 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.»⁶ (énfasis propio).

Dado lo anterior, las cajas de compensación familiar tienen la opción de elaborar técnicamente un estado financiero de propósito especial⁷ 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 período sobre las actividades gravadas con el impuesto sobre la renta al que aplica el artículo 240 del Estatuto Tributario, incluido el parágrafo 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 períodos 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.

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

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín – Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

- De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
- De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
- Cfr. Concepto General Unificado No. 0481 de 2018.
- 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.
- Cfr. Concepto No. 200 del 31 de julio de 2022.
- Cfr. Concepto No. 45 del 24 de abril de 2023.
- 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.