

100208192-87

Bogotá, D.C., febrero 14 de 2024.

**COMPILACIÓN DE LA DOCTRINA OFICIAL SOBRE LA LEY 2277 DE 2022
(3ª versión)**

Señores
CONTRIBUYENTES
juridicanormativa@dian.gov.co

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y mediante el presente documento (3ª 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.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Contenido

CONCEPTOS GENERALES SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	2
A. A CARGO DE LAS PERSONAS NATURALES	2
B. A CARGO DE LAS PERSONAS JURÍDICAS	22
CONCEPTO GENERAL SOBRE EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN – SIMPLE.....	47
CONCEPTO GENERAL SOBRE EL IMPUESTO AL PATRIMONIO	63
CONCEPTO GENERAL SOBRE EL IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL.....	74
CONCEPTOS GENERALES SOBRE LOS IMPUESTOS AMBIENTALES.....	91
A. IMPUESTO NACIONAL SOBRE PRODUCTOS PLÁSTICOS DE UN SOLO USO UTILIZADOS PARA ENVASAR, EMBALAR O EMPACAR BIENES.....	91
B. IMPUESTO NACIONAL AL CARBONO	105
CONCEPTO GENERAL SOBRE LOS IMPUESTOS SALUDABLES.....	115
CONCEPTO GENERAL EN MATERIA DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y ADUANERO	136
CONCEPTO GENERAL SOBRE LAS DEROGATORIAS	163

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

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

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 parágrafo 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 doscientas 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 doscientas 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*.

III. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS

El artículo 2 de la Ley 2277 de 2022 dispone:

«ARTÍCULO 2o. Modifíquense el numeral 10 y los párrafos 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 deduzca 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 detraer 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 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)

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. parágrafo 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 deducen 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 deduzca 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.

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 parágrafo 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 periodo 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.»

- ¿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 <u>siete mil quinientas (7.500) UVT</u> 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</u></p>	<p>«Estarán exentas las primeras <u>cinco mil (5.000) UVT</u> 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>

<i>catastral o autoavalúo no supere quince mil (15.000) UVT.» (énfasis propio)</i>	
--	--

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 cedula 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 Tributario¹) 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

Pronunciamentos compilados:

Concepto 006363 - interno 618 de mayo 29 de 2023

Concepto 011622 - interno 871 de agosto 11 de 2023

¹ 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)

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

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 1° del artículo 12-1 del Estatuto Tributario:

Texto adicionado por la Ley 1607 de 2012	Texto modificado por la Ley 2277 de 2022
<p>«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 <u>decisivas</u> y necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad o entidad <u>como un todo</u>. 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 <u>los altos ejecutivos</u> y administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de <u>la alta gerencia</u> de la sociedad o entidad.» (énfasis propio)</p>	<p>«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 <u>en el día a día</u>. 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)</p>

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 párrafo 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 párrafo 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 párrafo 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 párrafo 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 párrafo 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 párrafo 1° indica:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. **Si una persona no residente o una entidad no domiciliada en Colombia optó por declarar y pagar el impuesto sobre la renta y, a la par, solicitó**

la aplicación de la retención en la fuente de que trata el inciso 8° del artículo 408 del Estatuto Tributario ¿qué podría hacer con el saldo a favor que se llegue a liquidar?

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

III. DEDUCCIONES

1. ¿Qué se persigue con el párrafo 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 párrafo 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 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 párrafo 1° 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 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.

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

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

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

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

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 párrafo 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 párrafo 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 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 6°, es de colegir que igualmente pueden solicitar TIDIS por el valor del crédito fiscal, según lo previsto en el párrafo 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 IMPUESTO²

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

² Mediante Sentencia C-389/23 la Corte Constitucional declaró exequible el párrafo 4° 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 4° «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».

El párrafo 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 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 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 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 3° citado).

2. ¿Cuáles son las actividades realizadas por personas vinculadas que se tienen en cuenta para los puntos adicionales de que trata el párrafo 3° 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 CIU 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 CIU 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 CIU 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 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 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 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 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 parágrafo 6° igualmente agrega:

«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 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 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 debe 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 párrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario.

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

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

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

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

6. Para determinar el impuesto depurado (ID) del año gravable 2023 ¿el impuesto neto de renta (INR) correspondería al impuesto neto de renta del año gravable 2022?³

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 depurado (ID) es 0 ¿se debe calcular la tasa de tributación depurada (TTD)?

³ 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 depurado (ID), considerando -especialmente- lo instaurado en disposiciones como los artículos 338 y 363 de la Constitución Política*».

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

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

«Lo dispuesto en este párrafo no aplica para:

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

VII. TARIFA PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA⁴

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:

⁴ Mediante Sentencia C-384/23 la Corte Constitucional declaró exequibles los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 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 párrafo 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».

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

VIII. TARIFA GENERAL Y OTRAS TARIFAS

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 4° del artículo 240 ibidem (antes de la Ley 2277 de 2022)	Parágrafo 7° del artículo 240 ibidem (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 parágrafo 4° del artículo 240 del Estatuto Tributario al parágrafo 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 parágrafo 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 estímulos 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.

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*».

CONCEPTO GENERAL SOBRE EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN – SIMPLE⁵

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

1. SUJETOS PASIVOS

⁵ 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 párrafo 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.

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 comentario, 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 insta 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
--	--

<p>«Las personas que presten <u>servicios profesionales de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material</u> incluidos los <u>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)</p>	<p>«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></p> <table border="1" data-bbox="824 489 1373 695"> <tr> <td data-bbox="833 489 1117 558">Ingresos brutos anuales</td> <td data-bbox="1125 489 1365 558">Tarifa SIMPLE consolidada</td> </tr> <tr> <td data-bbox="833 558 1117 627">Igual o superior (UVT)</td> <td data-bbox="1125 558 1365 627">Inferior (UVT)</td> </tr> <tr> <td data-bbox="833 627 1117 659">0</td> <td data-bbox="1125 627 1365 659">6.000 7,3%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="833 659 1117 695">6.000</td> <td data-bbox="1125 659 1365 695">12.000 8,3%</td> </tr> </table> <p>(...)</p>	Ingresos brutos anuales	Tarifa SIMPLE consolidada	Igual o superior (UVT)	Inferior (UVT)	0	6.000 7,3%	6.000	12.000 8,3%
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 *ibidem*, 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 como contraprestación 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).

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:

<i>Ingresos brutos anuales</i>	<i>Tarifa SIMPLE consolidada</i>	
<i>Igual o superior (UVT)</i>	<i>Inferior (UVT)</i>	
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:*

<i>Ingresos brutos anuales</i>	<i>Tarifa SIMPLE consolidada</i>	
<i>Igual o superior (UVT)</i>	<i>Inferior (UVT)</i>	
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 2023⁶, la Corte Constitucional en Sentencia C-540/23 resolvió, entre otras cosas:

⁶ Publicado el 12 de diciembre de 2023 (ver: <https://www.corteconstitucional.gov.co/comunicados/>)

«DECLARAR INEXEQUIBLES los numerales 4º y 5º del artículo 908 del Estatuto Tributario y los numerales 4º y 5º del parágrafo 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%

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 2° 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 2° del párrafo 2° 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 incurso 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 4° y 5° del párrafo 4° 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 3° 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 3° 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 1° 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 3° en comento sea contrario a la Constitución Política.

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?

Habrà de tenerse en cuenta las reglas previstas en el paràgrafo 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 corresponderà 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 paràgrafo 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 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 NACIONAL⁷

Pronunciamentos 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

⁷ Mediante Sentencia C-405/23 la Corte Constitucional declaró 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».

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 parágrafo 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 parágrafo 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: $((77.000 \text{ UVT} - 50.000 \text{ UVT}) * 3\%) + 450 \text{ UVT}$
 $(27.000 \text{ UVT} * 3\%) + 450 \text{ UVT}$
 $810 \text{ UVT} + 450 \text{ UVT}$
 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 recharacterización 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 fideicomitados 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 3º 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 asigntarios (...) 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 3º 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.

(...)» (énfasis propio)

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 tuvieron 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*⁸.

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 importación⁹ 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 2° y 3° 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.

⁸ 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 1° y 2° 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.

⁹ 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>).

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.

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 2° 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 empacar 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 empacar bienes;
- El retiro para consumo propio de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes; y
- La importación para consumo propio de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes.

Por lo tanto, cuando se vendan bienes distintos a «*productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes*» (énfasis propio), no se genera el impuesto en cuestión.

Por su parte, el inciso 4° 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, entendiendo 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 empacar 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 empacar 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 empacar 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 empacar 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.

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.

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 empacar bienes) para su comercialización?

En la importación y posterior venta de productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes se genera y causa el Impuesto, así:

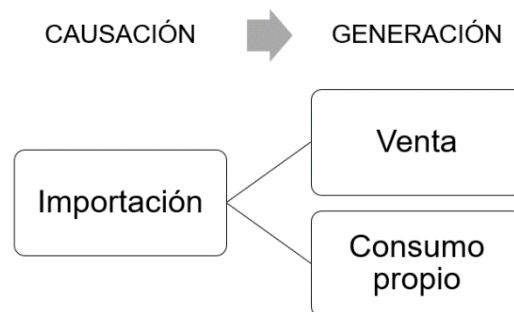
- En la importación (momento #1), se causa (antes de generarse) el Impuesto «en la fecha en que se nacionalice el bien» (cfr. inciso 3 del artículo 51 de la Ley 2277 de 2022).
- En la venta (momento #2), se genera (ya habiéndose causado) el Impuesto (cfr. inciso 2 del artículo 51 *ibidem*).

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 empacar 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 5o 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 parágrafo del artículo 5 de la Ley 2232 de 2022 (cfr. parágrafo 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 empaclar 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 1° 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 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 del inciso 3° 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 2° del artículo 221 *ibidem*).

2. En relación con lo dispuesto en el párrafo 1° 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 parágrafo 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 párrafo 5° del artículo 222 *ibidem* (no causación del Impuesto cuando los combustibles fueran exportados) y no en lo señalado en su párrafo 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 4º 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, Iró, 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, Acaandí, 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 párrafo 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 párrafo 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 (\$0) 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 párrafo 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 párrafo 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 párrafo 4° del artículo 222 de la Ley 1819 de 2016, antes de la Ley 2277 de 2022, y el párrafo 7° 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 (efectuado 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 1° de febrero, iniciando el próximo 1° de febrero de 2023, salvo en lo correspondiente al gas natural, gasolina y ACPM, cuyas tarifas se ajustarán a partir del 1° de febrero de 2024.

CONCEPTO GENERAL SOBRE LOS IMPUESTOS SALUDABLES¹⁰

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

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:

<i>Nutriente</i>	<i>Por cada 100 g</i>
<i>Sodio</i>	<i>> = 1 mg/kcal y/o > = 300 mg/100 g</i>
<i>Azúcares</i>	<i>> = 10% del total de energía proveniente de azúcares libres</i>
<i>Grasas saturadas</i>	<i>> = 10% del total de energía proveniente de grasas saturadas</i>

(...))» (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:

- i) Que se trate de un producto comestible, como lo indica el segundo inciso de la citada disposición y lo señala el nombre del impuesto;

¹⁰ Mediante Sentencia C-435/23 la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022.

- 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.

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 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 2021¹¹, 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*

¹¹ 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.

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 parágrafo 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 parágrafo 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 parágrafo 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 3° de la Ley 2120 de 2021¹² 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.

¹² Por medio de la cual se adoptan medidas para fomentar entornos alimentarios saludables y prevenir enfermedades no transmisibles y se adoptan otras disposiciones.

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.
- 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 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 saboreadores, 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 (manteca 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 definidos 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 definidos 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 3° del artículo 513-1 del Estatuto Tributario y 2° 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.
- ## **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 destinen 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.

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*, 3° edición, Editorial Temis).

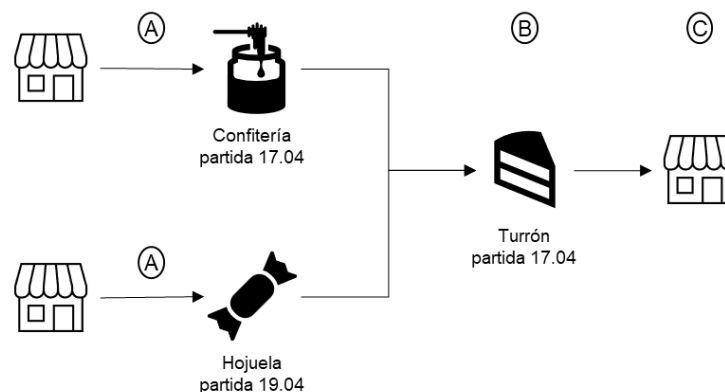
En efecto, los impuestos saludables se generan: (i) en la producción, cuando son objeto de venta, retiro (como inventario) o cualquier acto que implique transferencia de dominio a título gratuito u oneroso, y (ii) en la importación (cfr. artículos 513-1 y 513-6 del Estatuto Tributario).

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 3° 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.

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.

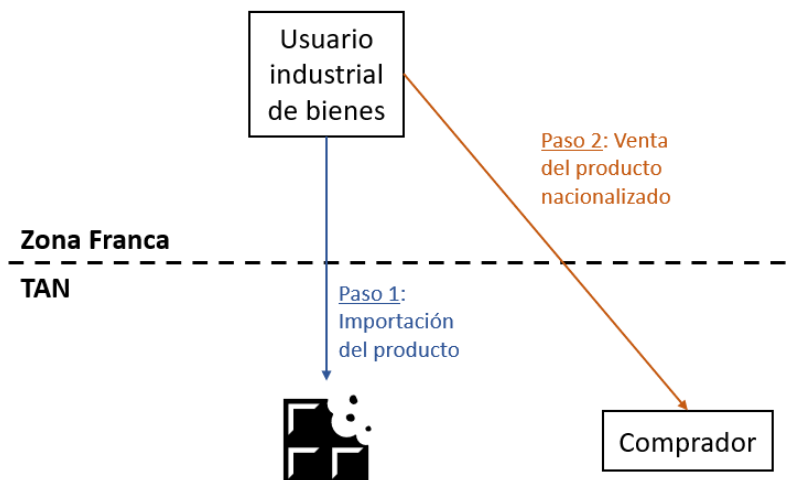
Por ende, debe tenerse en cuenta lo señalado en el numeral 2 del artículo 513-10 del Estatuto Tributario, acorde con el cual el ICUI se causa, en las importaciones, «*al tiempo de la nacionalización del bien*» (énfasis propio), con lo cual, «*el impuesto se liquidará y pagará al momento de la liquidación 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)

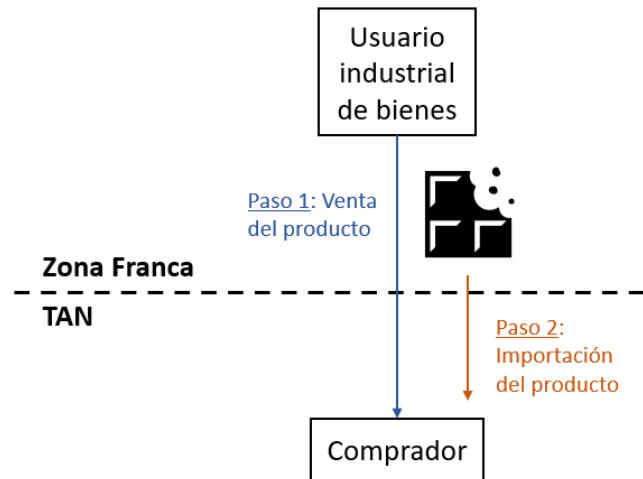
Destaca entonces que la norma, antes reseñada, prevé dos formas para determinar la base gravable del ICUI, según si el importador del producto terminado producido en zona franca es el usuario industrial de bienes (productor) o el comprador ubicado en el territorio aduanero nacional (TAN), como se ilustra -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 determinar el impuesto a pagar (i.e. $IBUA$), se debe dividir la totalidad de los mililitros de la bebida (i.e. mLB) por 100 mililitros. Finalmente, este resultado se multiplica por la tarifa aplicable (i.e. t).

La fórmula descrita se ilustra a continuación:

$$IBUA = \frac{mLB}{100 ml} \times t$$

Sólo para efectos ilustrativos:

¿Cuál sería el impuesto sobre una bebida ultraprocesada azucarada de 250 mililitros en el año 2024, que contiene 25 gramos de 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 de \$55 por cada 100 mililitros, como se desprende del artículo 513-4 del Estatuto Tributario.

Para determinar 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 definitivo es de \$137,5.

11. ¿Cómo se declaran y pagan los impuestos saludables?

Para el caso de las operaciones distintas a aquellas de comercio exterior, será necesario atender los artículos 513-12 y 513-13 del Estatuto Tributario, con lo cual los impuestos se declararán 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. del Decreto 1625 de 2016).

En el caso de las operaciones de comercio exterior (e.g. importaciones desde el resto del mundo o desde zonas francas), estos impuestos se deben liquidar y pagar al momento de la liquidación y pago de los tributos aduaneros (cfr. artículos 513-5 y 513-10 *ibidem*).

Para lo anterior, se deberán utilizar los formularios que prescriba la DIAN.

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 4° del artículo 513-1 del Estatuto Tributario y 3° 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.

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 parágrafo 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 parágrafo 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 párrafo 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 párrafo 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 párrafo 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 comento 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 ¿es 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 parágrafos 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 parágrafos 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 parágrafo 1 reducida al cinco por ciento (5%).» (énfasis propio)

El parágrafo 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 parágrafo 1°, el parágrafo 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 parágrafo 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 parágrafo transitorio que la sanción aplicable es «*la sanción del parágrafo 1 reducida al cinco por ciento (5%)*».

Al respecto, como antes se anotó, el parágrafo 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 parágrafo 1° se refiere a la sanción del numeral 1 del citado artículo 651. Así, el beneficio previsto en el parágrafo 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 párrafo 1°, 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 comentario 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 comento.

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 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 de 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 2° 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 párrafo transitorio 2° 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 acarrea 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 parágrafo 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 parágrafo 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 parágrafo 2° del artículo 634 del Estatuto Tributario?

El parágrafo 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 parágrafo 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 cubija 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 cubija, 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, aquélla 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 o 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 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 paqa 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 DEROGATORIAS¹³

Pronunciamientos compilados:

Concepto 003051 - interno 323 de marzo 13 de 2023

Oficio 004669 - interno 459 de abril 17 de 2023

«**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.

(...)

¹³ Mediante Sentencia C-390/23 la Corte Constitucional declaró inexecutable el inciso 2° del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022.

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 1° 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.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

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