



CONSULTORIO TRIBUTARIO

LO MÁS IMPORTANTE A TENER EN CUENTA EN UN CIERRE CONTABLE Y FISCAL (IV).

Por: José Hilario Araque Cárdenas, asesor y consultor tributario

Juan Diego Araque Durán, abogado especialista en derecho tributario

Para poner en contexto a nuestros lectores sobre el tema de cierre contable y fiscal 2023, en las dos últimas columnas de CONSULTORIO TRIBUTARIO publicadas en este prestigioso periódico (febrero 5 y enero 29) expusimos 36 tipos o procedimientos tributarios en cuanto al tema de *“deducciones especiales”*, que a nuestro juicio, son beneficios tributarios, y que para nada se trató de las *“deducciones generales o de las expensas necesarias”* en la actividad productora de renta, que es un tema totalmente diferente y merece estudio y análisis aparte porque su enfoque técnico y jurídico se estudia armoniosamente dentro de los artículos 21-1, 59, 105 y 107 del estatuto tributario.

A propósito, para darle un buen final a este tema de las deducciones en el impuesto a la renta y antes de entrar a las tarifas especiales que se aplican a la renta gravable de un contribuyente del impuesto a la renta obligado a llevar libros de contabilidad, a continuación las siguientes líneas como conclusiones:

1. INTERACCIÓN DE LAS DEDUCCIONES GENERALES CON LA CONTABILIDAD.

Para los contribuyentes del impuesto a la renta obligados a llevar libros de contabilidad, desde la Ley 1819 de 2016, el artículo 105 del E.T. tuvo la siguiente modificación estructural bajo el entendido, entre otros aspectos estructurales, que la contabilidad que hoy se lleva bajo los nuevos marcos técnicos normativos contables, es contabilidad financiera y no contabilidad fiscal como sucedía antes de la Ley 1314 de 2009.

“Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto” (el resaltado es propio).

Sin embargo, esta misma norma señala los gastos que, aunque devengados contablemente generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine el propio estatuto tributario, por ejemplo, los siguientes:

- Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.
- El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo previsto en este estatuto, en especial lo establecido en los artículos 145 y 146, que por un parte, se trata del deterioro de cartera de dudoso o difícil cobro en las condiciones que fije el reglamento, y por otra parte, se trata de la deducción de las deudas manifiestamente perdidas o sin valor, temas que aún siguen aplicándose para los efectos tributarios desde el art. 72 hasta el 80 del Decreto 187 de 1975 incorporados como normas vigentes al Decreto “DUT” 1625 de 2016.
- Los gastos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha cierto y no exista limitación alguna.

2. EL IMPACTO TRIBUTARIO DE LAS DEDUCCIONES GENERALES.

Entendamos como impacto tributario o costo fiscal, como el ingreso que deja de percibir las arcas del Estado por concepto de la utilización de cualquiera de los beneficios tributarios contemplados en la ley.

La Dian, mediante el Concepto 0228 de marzo 2 de 2018, aclaró la diferencia entre lo que se denomina genéricamente en el derecho tributario como “**minoraciones estructurales**” y los “**beneficios tributarios**”.

Entendamos como “**minoraciones estructurales**”, aquellos conceptos que se restan de los ingresos brutos, que se caracterizan, porque no tienen como propósito principal incentivar o crear preferencias, sino coadyuvar a la definición y delimitación del impuesto y a la aplicación práctica de los principios de la tributación para hacer efectivo el principio constitucional de la equidad tributaria; en cambio, los “**beneficios tributarios**” buscan incentivar a determinados sujetos o actividades económicas con fines extrafiscales.

Igualmente la Dian, mediante Oficio 0556 de abril 13 de 2021 expuso, aclarando la naturaleza jurídica de los beneficios tributarios y las minoraciones estructurales, lo siguiente: Es la Jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencias C-261 de 2002, C-250 de 2003, C-989 de 2004, C-540 de 2005, C-602 de 2015, C-333 de 2017 y C-010 de 2018, entre otras), la que ha señalado, que en el ordenamiento jurídico colombiano se ha previsto diferentes formas de reducción

de la carga impositiva de los contribuyentes, concretamente refiriéndose a los *“beneficios tributarios”* y las *“minoraciones (o aminoraciones) estructurales”*.

Los beneficios tributarios se caracterizan por:

- i) Disminuir o eliminar la carga tributaria de los sujetos pasivos de la obligación fiscal;*
- ii) Incentivar o estimular el comportamiento de unos determinados sujetos y dirigirlos hacia ciertos objetivos trazados por el legislador, que pueden estar relacionados con la promoción y fomento de ciertas actividades, mercados o sectores económicos;*
- iii) Colocar al sujeto o actividad destinataria de la medida en una situación preferencial o de privilegio, con fines extrafiscales;*
- iv) Sustentarse en los principios y valores constitucionales y orientarse al cumplimiento de los fines propios del Estado, de manera que deben guardar coherencia con la tutela de la Constitución Política y no ser medidas arbitrarias; y*
- v) Ser taxativos, limitados, personales e intransferibles.*

Concluye la Dian en este oficio jurídico, que las *“minoraciones estructurales”* se caracterizan por lo siguiente:

- i) Su implementación no tiene como propósito incentivar, estimular, fomentar o crear preferencias respecto de determinados sujetos, comportamientos o actividades económicas.*
- ii) Coadyuvan a la definición y delimitación del tributo con la aplicación de los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica.*
- iii) Operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación de la carga impositiva, por lo tanto, afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos.*

Por todo lo anterior, la base gravable del Impuesto sobre la renta se caracteriza por contener minoraciones estructurales, por ejemplo, los costos, las deducciones o expensas necesarias, las compensaciones de pérdidas fiscales, las compensaciones por exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria, etc.

En síntesis, las expensas necesarias previstas en artículo 107 del E.T. comparten la naturaleza de las *“minoraciones estructurales”* porque con ellas se busca adecuar la carga fiscal del contribuyente a los criterios de justicia material. En consecuencia, la deducibilidad de las expensas necesarias que pretende hacer efectiva la equidad en el pago del impuesto sobre la renta no implica un impacto tributario o costo fiscal para las arcas del Estado.

En cambio, el uso y la aplicación de los *“beneficios tributarios”*, sí implica un costo fiscal para las arcas de la nación y se calcula, como el producto obtenido entre el monto del beneficio solicitado y la tarifa del impuesto a la renta. Si se trata de los descuentos tributarios, el costo fiscal del beneficio equivale al valor descontado.

3. TARIFAS DEL IMPUESTO A LA RENTA A PARTIR DEL AÑO GRAVABLE 2023 PARA PERSONAS JURÍDICAS

3.1 GENERAL:

- **35%** 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, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios. La evolución de las tarifas del impuesto a la renta desde el año gravable 2019 ha sido la siguiente: Año 2019:33%. Año 2020: 32%. Año 2021: 31% y a partir del año 2022: 35%.

3.2 ESPECIALES:

- **Tarifa del 9%:** Solamente quedaron las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden Departamental, Municipal y Distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.

3.3 TARIFAS ELIMINADAS: Las siguientes tarifas especiales fueron eliminadas y por lo mismo, a partir del año gravable 2023 **aplicarán la tarifa general del 35%:**

- La tabla progresiva para sociedades que accedieron al tratamiento de la Ley 1429 de 2010 “Ley de generación de empleo”.
- La tarifa del 2% para las rentas provenientes del servicio de transporte marítimo internacional.

- La tarifa del 27% para las mega inversiones que contemplaba los derogados artículos 235-3 y 235-4 ET. Las Mega-Inversiones consistían en una inversión industrial, comercial o servicios en el territorio colombiano igual o superior a 30 millones de UVT y generación como mínimo de 400 de nuevos empleos directos.
- Las tarifas especiales para el régimen ZESE (Zona Económica y Social Especial) establecido en el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019. El régimen ZESE tiene como finalidad atraer inversión nacional y extranjera, mejorar las condiciones de vida y generar empleo en aquellas ciudades que tienen altas tasas de desempleo. Comprende los departamentos de La Guajira, Norte de Santander, Arauca y las ciudades capitales de Armenia y Quibdó y las ciudades de Buenaventura y Barranca.

3.4 Modificaciones de algunas tarifas especiales:

- **Empresas editoriales:** Aumentó la tarifa del 9% al 15%. La edición de **libros** en los términos de la Ley 98 de 1993, debe entenderse “*los editados, producidos e impresos en la República de Colombia, de autor nacional o extranjero, con base papel o publicados en medios electromagnéticos*” exceptuándose los horóscopos, modas, publicaciones pornográficas y juegos de azar.

Parágrafo 4° artículo 240 (antes de la Ley 2277 de 2022)	Parágrafo 7° artículo 240 (después de la Ley 2277 de 2022)
“PARÁGRAFO 40. 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 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%.”	“PARÁGRAFO 70. 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 exclusivamente la edición de libros en los términos de la Ley 98 de 1993 será del quince por ciento (15%).”

- **Instituciones Financieras:** Aumento la sobretasa de 3 a 5 puntos hasta el año gravable 2027, siendo en total tarifa del 40%.
- **Las entidades aseguradoras y reaseguradoras y otras,** deberán liquidar 5 puntos adicionales al impuesto sobre la renta y complementarios durante los periodos gravables 2023, 2024, 2025, 2026 y 2027, siendo en total tarifa del 40%.

- Los puntos adicionales anteriores, solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT (\$5.089.440.000 año base 2023).
- **Servicios hoteleros**, parques temáticos de ecoturismo y/o de agroturismo, aumentó la tarifa del 9% al 15% si se cumplen con las condiciones de construcción, ampliación o remodelación.
- **Extracción de carbón y petróleo crudo** con renta gravable igual o superior a 50.000 UVT sobretasa de 5 o 10 puntos, dependiente del precio promedio del carbón y petróleo.
- **Generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos**, 3 puntos adicionales durante los períodos gravables 2023, 2024, 2025 y 2026, siendo en total la tarifa del 38%. Aplica para personas jurídicas con renta gravable igual o superior a 30.000 UVT.
- Para aquellas personas jurídicas a las que se les hayan creado nuevas sobretasas, solo se calcularían a partir del año gravable 2023, pero las mismas están sujetas al pago de anticipos y el primer anticipo se tuvo que incluir en su declaración de renta del año gravable 2022.

Las opiniones son responsabilidad de los socios de Araque Asociados Consultores Tributarios y Legales. Nos basamos en el entendimiento de las normas vigentes y en el conocimiento del derecho tributario, y puede no ser compartido por las autoridades tributarias. Consúltenos en www.araqueasociados.com Preguntas y sugerencias en el correo: contacto@araqueasociados.com. Atención personalizada: Carrera 5 No. 14-32 oficinas 5, 7 y 8 Pasaje de la Quinta de Neiva, Huila, teléfonos 321 452 3315.

Destacados:

“Recuerde que la primera reforma tributaria de Petro, elimino gran cantidad de tarifas especiales del impuesto a la renta a partir del año gravable 2023”

“Al elaborarse la declaración del impuesto a la renta del año gravable 2023 para sociedades, se debe calcular un límite a los beneficios y estímulos tributarios”

“Al elaborarse la declaración del impuesto a la renta del año gravable 2023 para sociedades, se debe calcular una tasa mínima de tributación”

“Los beneficios y estímulos tributarios declarados no pueden exceder del 3% anual de su renta líquida ordinaria antes de restar las deducciones especiales”

“No se trata de llegar a un simple cierre contable, se trata es de establecer un adecuado cierre contable”