

Aspectos generales

Normas del pilar 2 de la OCDE

Las normas delimitan el alcance y establecen el mecanismo de las denominadas reglas GloBE (acrónimo de Global Anti-Base Erosion) que adopta un tipo impositivo mínimo mundial para el impuesto de sociedades del 15%. Las reglas GloBE establecen un sistema impositivo coordinado para garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen este impuesto mínimo sobre los ingresos obtenidos en cada una de las jurisdicciones en las que operan.



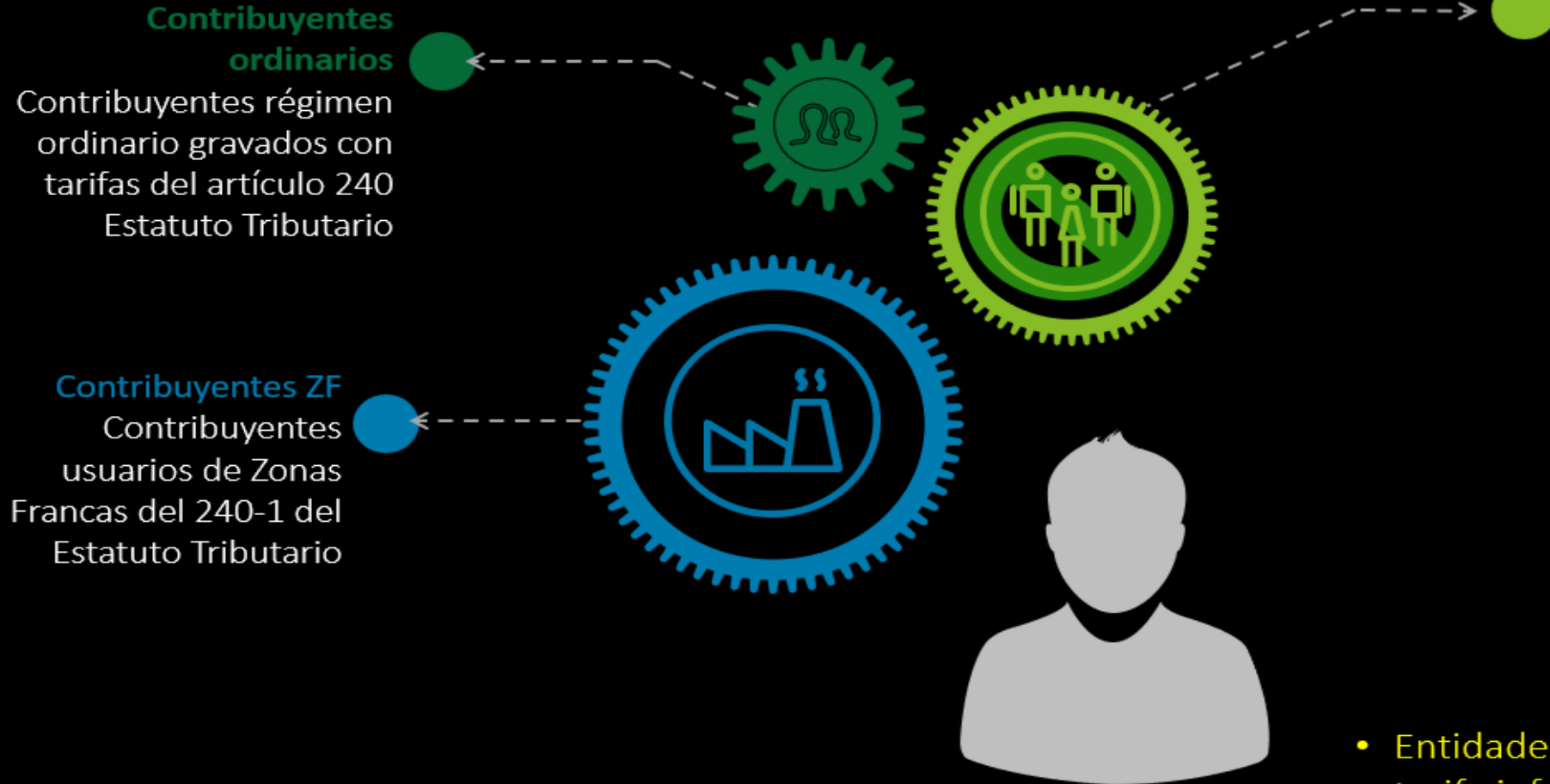
Aplicación del impuesto mínimo en Colombia

El parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario establece una tasa mínima de tributación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

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)

- Tasa Mínima – Renta Presuntiva – Impuesto adicional?
- Efectos NIC 12

Sujetos pasivos



Sujetos exceptuados

- Personas jurídicas extranjeras sin residencia en Colombia
- Zonas Económicas y Sociales Especiales - ZESE mientras tarifa sea cero.
- ZOMAC
- Hoteles, parques temáticos y empresas editoriales
- Empresas Industriales y cciales del Estado, monopolio alcohol y licores
- Concesiones y asociaciones público privadas del artículo 32 del Estatuto Tributario
- Contribuyentes cuya Utilidad Depurada sea igual o menor a \$0
- Empresas editoriales cuya actividad sea exclusivamente la edición de libros.

- Entidades Economía Naranja, Hoteles con tarifa inferior al 15% y otros?

Tasa mínima de tributación

La tasa mínima de tributación depurada (TTD) se calculará dividiendo el impuesto depurado (ID) sobre la utilidad depurada (UD):

$$TTD = \frac{ID}{UD}$$

Observación:

La fórmula de la TTD trata de equilibrar aquellas partidas que afectan la renta líquida frente a la utilidad antes de impuestos, especialmente aquellas que disminuyen la renta líquida y por tanto generarían una menor tasa de tributación.

IMPUESTO DEPURADO $ID=INR+DTC-IRP$

Impuesto neto de renta

(+) Descuento tributario (Art. 254 del E.T. – CDI's)

(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE.

UTILIDAD DEPURADA $UD=UC+DPARL-INCENGO-VIMPP-VNGO-RE-C$

Utilidad contable antes de impuestos.

(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.

(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.

(-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

(-) Rentas exentas por aplicación de tratado para evitar la doble imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T.

(-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo.

Impuesto a adicionar

Cuando la tasa de tributación depurada (TTD) sea inferior al 15%, se deberá determinar el valor del Impuesto a Adicionar (IA) para alcanzar la tasa del 15%.

Para los contribuyentes cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación, la diferencia positiva entre la utilidad depurada (UD) multiplicada por el quince por ciento (15%) y el impuesto depurado (ID), será un mayor valor del impuesto sobre la renta, que deberá adicionarse al impuesto sobre la renta (IA).


$$ID = (UD * 15\%) - ID$$

Ejemplo - Impuesto mínimo (diferencias temporales) – Planteamiento del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	4,000	3,500
Ingresos operacionales	3,500	3,500
Ingreso método de participación	500	-
COSTOS	2,000	2,600
Costos deducibles	2,000	2,000
Realización diferencia en cambio (gasto)		600
GASTOS	1,000	700
Gastos operacionales deducibles	700	700
Provisión de bonificaciones a pagar año sig. (DT)		
Sanciones (DP)		-
Gastos sin relación de causalidad (DP)	300	
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	1,000	200
Compensaciones		-
Renta exenta		-
Renta líquida gravada		200
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	70	70
Descuento tributario		-
IMPUESTO NETO DE RENTA		70

IMPUESTO DEPURADO - $ID=INR+DTC-IRP$

- Impuesto neto de renta
- (+) Descuento tributario por impuestos en el exterior
- (-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE

UTILIDAD DEPURADA - $UD=UC+DPARL-INCRNGO-VIMPP-VNGO-RE-C$

- Utilidad contable antes de impuestos
- (+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.
- (-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.
- (-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.
- (-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.
- (-) Rentas exentas por aplicación de Tratado para evitar la Doble Imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T.
- (-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el

TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA - TTD (ID/UD)

IMPUESTO A ADICIONAR - $IA = (UD*15\%) - ID$

Ejemplo - Impuesto mínimo (diferencias temporales) – Solución del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	4,000	3,500
Ingresos operacionales	3,500	3,500
Ingreso método de participación	500	-
COSTOS	2,000	2,600
Costos deducibles	2,000	2,000
Reversión depreciación contable vs. fiscal (DT)		600
GASTOS	1,000	700
Gastos operacionales deducibles	700	700
Provisión de bonificaciones a pagar año sig. (DT)		
Sanciones (DP)	-	
Gastos sin relación de causalidad (DP)	300	
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	1,000	200
Compensaciones		-
Renta exenta		-
Renta líquida gravada		200
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	70	70
Descuento tributario		-
IMPUESTO NETO DE RENTA		70

IMPUESTO DEPURADO - $ID=INR+DTC-IRP$	70
Impuesto neto de renta	70
(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior	-
(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE	-
UTILIDAD DEPURADA - $UD=UC+DPARL-INCRNGO-VIMPP-VNGO-RE-C$	800
Utilidad contable antes de impuestos	1,000
(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.	300
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.	(500)
(-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Rentas exentas por aplicación de tratado para evitar la Doble Imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T.	-
(-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del período.	-
TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA - TTD (ID/UD)	8.75%
IMPUESTO A ADICIONAR - $IA = (UD*15\%) - ID$	50

(Descuentos tributarios distintos a impuesto pagado en el exterior) (diferencias temporales) – Planteamiento del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	3,500,000	3,500,000
Ingresos operacionales	3,500,000	3,500,000
Ingreso método de participación	-	-
COSTOS	2,000,000	2,000,000
Costos deducibles	2,000,000	2,000,000
Reversión depreciación contable vs. fiscal (DT)	-	-
GASTOS	1,000,000	700,000
Gastos operacionales deducibles	700,000	700,000
Provisión de bonificaciones a pagar año sig. (DT)	-	-
Sanciones (DP)	-	-
Gastos sin relación de causalidad (DP)	300,000	-
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	500,000	800,000
Compensaciones	-	-
Renta exenta	-	-
Renta líquida gravada		800,000
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		280,000
Descuento tributario		275,000
IMPUESTO NETO DE RENTA		5,000

IMPUESTO DEPURADO - $ID=INR+DTC-IRP$

Impuesto neto de renta

(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior

(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE

UTILIDAD DEPURADA - $UD=UC+DPARL-INCENGO-VIMPP-VNGO-RE-C$

Utilidad contable antes de impuestos

(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.

(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.

(-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

(-) Rentas exentas por aplicación de Tratado para evitar la Doble Imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T.

(-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del período.

TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA - TTD (ID/UD)

%

IMPUESTO A ADICIONAR - $IA = (UD*15\%) - ID$

Impuesto mínimo (compensación de pérdidas fiscales “equilibrio de la fórmula”)

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	3,500	3,500
Ingresos operacionales	3,500	3,500
Ingreso método de participación	-	-
COSTOS	2,000	2,000
Costos deducibles	2,000	2,000
Reversión depreciación contable vs. fiscal (DT)	-	-
GASTOS	700	700
Gastos operacionales deducibles	700	700
Provisión de bonificaciones para año sig. (DT)	-	-
Sanciones (DP)	-	-
Gastos sin relación de causalidad (DP)	-	-
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	800	800
Compensaciones	-	100
Renta exenta		-
Renta líquida gravada		700
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	245	245
Descuento tributario		0
IMPUESTO NETO DE RENTA		245

Observación:

En principio, se puede entender que la compensación de las pérdidas fiscales no tiene efecto, pues la fórmula de la UD mitiga su impacto. No obstante, hay que analizar muy bien el caso en el cual hay diferencias temporales que disminuyen la renta líquida del período, pues en tales casos la compensación de las pérdidas si puede tener un efecto importante en la tasa de tributación depurada.

IMPUESTO DEPURADO - $ID=INR+DTC-IRP$	245
Impuesto neto de renta	245
(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior	-
(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE	-
UTILIDAD DEPURADA - $UD=UC+DPARL-INCENGO-VIMPP-VNGO-RE-C$	700
Utilidad contable antes de impuestos	800
(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.	-
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.	-
(-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Rentas exentas por aplicación de Tratado para evitar la Doble Imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T.	-
(-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del período.	100
TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA - $TTD (ID/UD)$	35%
IMPUESTO A ADICIONAR - $IA = (UD*15\%) - ID$	0

Impuesto mínimo (compensación de pérdidas fiscales con diferencias temporales que disminuyen la renta líquida 1/2)

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	3,500	3,500
Ingresos operacionales	3,500	3,500
Ingreso método de participación	-	-
COSTOS	2,000	2,000
Costos deducibles	2,000	2,000
Reversión depreciación contable vs. fiscal (DT)	-	-
GASTOS	700	700
Gastos operacionales deducibles	700	700
Uso provisión de bonificaciones (D.Temp)	-	250
Sanciones (DP)	-	-
Gastos sin relación de causalidad (DP)	-	-
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	800	550
Compensaciones	-	550
Renta exenta	-	-
Renta líquida gravada		0
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	0	0
Descuento tributario		0
IMPUESTO NETO DE RENTA		0

Observación:

En principio, se puede entender que la compensación de las pérdidas fiscales no tiene efecto, pues la fórmula de la UD mitiga su impacto. No obstante, hay que analizar muy bien el caso en el cual hay diferencias temporales que disminuyen la renta líquida del periodo, pues en tales casos la compensación de las pérdidas si puede tener un efecto importante en la tasa de tributación depurada.

IMPUESTO DEPURADO - $ID=INR+DTC-IRP$	0
Impuesto neto de renta	0
(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior	-
(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE	-
UTILIDAD DEPURADA - $UD=UC+DPARL-INCENGO-VIMPP-VNGO-RE-C$	250
Utilidad contable antes de impuestos	800
(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.	-
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.	-
(-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Rentas exentas por aplicación de Tratado para evitar la Doble Imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T.	-
(-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo.	(550)
TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA - $TTD (ID/UD)$	0%
IMPUESTO A ADICIONAR - $IA = (UD*15%) - ID$	37.5

Impuesto mínimo (compensación de pérdidas fiscales con diferencias temporales que disminuyen la renta líquida 2/2) – Planteamiento del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	3,500	3,500
Ingresos operacionales	3,500	3,500
Ingreso método de participación	-	-
COSTOS	2,000	2,000
Costos deducibles	2,000	2,000
Reversión depreciación contable vs. fiscal (DT)	-	-
GASTOS	700	700
Gastos operacionales deducibles	700	700
Uso provisión de bonificaciones (DT)	-	250
Sanciones (DP)	-	-
Gastos sin relación de causalidad (DP)	-	-
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	800	550
Compensaciones	-	362
Renta exenta		-
Renta líquida gravada		188
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	0	66
Descuento tributario		0
IMPUESTO NETO DE RENTA		66

Observación:

En principio, se puede entender que la compensación de las pérdidas fiscales no tiene efecto, pues la fórmula de la UD mitiga su impacto. No obstante, hay que analizar muy bien el caso en el cual hay diferencias temporales que disminuyen la renta líquida del periodo, pues en tales casos la compensación de las pérdidas si puede tener un efecto importante en la tasa de tributación depurada.

IMPUESTO DEPURADO - $ID=INR+DTC-IRP$

Impuesto neto de renta

(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior

(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE

UTILIDAD DEPURADA - $UD=UC+DPARL-INCENGO-VIMPP-VNGO-RE-C$

Utilidad contable antes de impuestos

(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.

(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.

(-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

(-) Rentas exentas por aplicación de Tratado para evitar la Doble Imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T.

(-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo.

TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA - TTD (ID/UD)

%

IMPUESTO A ADICIONAR - $IA = (UD*15\%) - ID$

Impuesto mínimo (compensación de pérdidas fiscales con diferencias temporales que disminuyen la renta líquida 2/2) – Solución del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	3,500	3,500
Ingresos operacionales	3,500	3,500
Ingreso método de participación	-	-
COSTOS	2,000	2,000
Costos deducibles	2,000	2,000
Reversión depreciación contable vs. fiscal (DT)	-	-
GASTOS	700	700
Gastos operacionales deducibles	700	700
Provisión de bonificaciones a para año sig. (DT)	-	250
Sanciones (DP)	-	-
Gastos sin relación de causalidad (DP)	-	-
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	800	550
Compensaciones	-	362
Renta exenta		-
Renta líquida gravada		188
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	0	66
Descuento tributario		0
IMPUESTO NETO DE RENTA		66

Observación:

En principio, se puede entender que la compensación de las pérdidas fiscales no tiene efecto, pues la fórmula de la UD mitiga su impacto. No obstante, hay que analizar muy bien el caso en el cual hay diferencias temporales que disminuyen la renta líquida del periodo, pues en tales casos la compensación de las pérdidas si puede tener un efecto importante en la tasa de tributación depurada.

IMPUESTO DEPURADO - $ID=INR+DTC-IRP$	66
Impuesto neto de renta	0
(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior	-
(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE	-
UTILIDAD DEPURADA - $UD=UC+DPARL-INCENGO-VIMPP-VNGO-RE-C$	438
Utilidad contable antes de impuestos	800
(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.	-
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.	-
(-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Rentas exentas por aplicación de Tratado para evitar la Doble Imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T	-
(-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo.	(362)
TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA - $TTD (ID/UD)$	15.02%
IMPUESTO A ADICIONAR - $IA = (UD*15\%) - ID$	0

Impuesto mínimo (rentas exentas distintas a las contempladas en la fórmula de la UD) – Planteamiento del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	2,300,000	500,000
Ingresos operacionales	500,000	500,000
Rentas exentas (i.e. plantaciones forestales)	1,800,000	-
COSTOS	380,000	380,000
Costos deducibles	380,000	380,000
Reversión depreciación contable vs. fiscal (DT)	-	-
GASTOS	30,000	30,000
Gastos operacionales deducibles	30,000	30,000
Provisión de bonificaciones a para año sig. (DT)	-	-
Sanciones (DP)	-	-
Gastos sin relación de causalidad (DP)	-	-
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	1,890,000	90,000
Compensaciones	-	-
Renta exenta		-
Renta líquida gravada		90,000
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		31,500
Descuento tributario		0
IMPUESTO NETO DE RENTA		31,500

IMPUESTO DEPURADO - $ID=INR+DTC-IRP$

Impuesto neto de renta	0
(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior	-
(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE	-

UTILIDAD DEPURADA - $UD=UC+DPARL-INCRNGO-VIMPP-VNGO-RE-C$

Utilidad contable antes de impuestos	
(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.	
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	
(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.	
(-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	
(-) Rentas exentas por aplicación de Tratado para evitar la Doble Imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T.	
(-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del período.	

TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA - TTD (ID/UD)

%

IMPUESTO A ADICIONAR - $IA = (UD*15\%) - ID$

Impuesto mínimo (rentas exentas distintas a las contempladas en la fórmula de la UD) – Solución del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	2,300,000	500,000
Ingresos operacionales	500,000	500,000
Rentas exentas (i.e. plantaciones forestales)	1,800,000	-
COSTOS	380,000	380,000
Costos deducibles	380,000	380,000
Reversión depreciación contable vs. fiscal (DT)	-	-
GASTOS	30,000	30,000
Gastos operacionales deducibles	30,000	30,000
Provisión de bonificaciones a para año sig. (DT)	-	-
Sanciones (DP)	-	-
Gastos sin relación de causalidad (DP)	-	-
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	1,890,000	90,000
Compensaciones	-	-
Renta exenta		-
Renta líquida gravada		90,000
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		31,500
Descuento tributario		0
IMPUESTO NETO DE RENTA		31,500

Observación:

Ya que la fórmula no contempla la no tributación de rentas exentas destinadas a las de percibidas por CAN, el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T, esto tiene un efecto de disminuir la TTD ya que se vuelve en una diferencia permanente que disminuye la renta líquida, por lo que en principio no puede tomarse en cuenta en el cálculo de UD.

IMPUESTO DEPURADO - $ID=INR+DTC-IRP$	31,500
Impuesto neto de renta	31,500
(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior	-
(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE	-
UTILIDAD DEPURADA - $UD=UC+DPARL-INCENGO-VIMPP-VNGO-RE-C$	1,890,000
Utilidad contable antes de impuestos	1,890,000
(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.	-
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.	-
(-) Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Rentas exentas por aplicación de Tratado para evitar la Doble Imposición - CAN, las percibidas por el régimen CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) de/numeral 4 y el numeral del artículo 235-2 del E.T	-
(-) Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del período.	-
TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA - TTD (ID/UD)	1,67%
IMPUESTO A ADICIONAR - $IA = (UD*15\%) - ID$	252,000

¿Se debe calcular TTD incluso si el contribuyente genera pérdidas contables en el período?



Posición 1:
no se debe realizar ningún cálculo.

El régimen se basa en la utilidad financiera, variable que implica una suma positiva.



Posición 2:
se debe incluir en la fórmula de la UD como utilidad antes de impuestos el resultante de la operación aun cuando el valor sea negativo.

La norma no señala que únicamente deba incluirse el valor de utilidad positivo.



Posición 3:
se debe incluir en la fórmula de la UD como utilidad antes de impuestos un valor de \$0 cuando se está ante una pérdida contable.

Lo anterior, considerando la falta de utilidad contable antes de impuestos positiva.

Análisis doctrina y jurisprudencia



Expediente 11001-03-27-000-2024-00037-00 (28920)

01

Concepto 100208192-202 del 22 de marzo de 2024

La DIAN interpretó que *“incluso en el caso en que una sociedad registre pérdidas contables, podría estar sujeta a la tasa de tributación mínima, siempre y cuando el cálculo de la Utilidad Depurada (UD) arroje como resultado un valor superior a cero (0). Sin embargo, si la Utilidad Depurada (UD) es inferior a cero (0), no se calculará la TTD conforme lo establece el literal b del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario”*

02

Solicitud de suspensión provisional

El artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 240 del ET determinó que para el cálculo de la utilidad depurada [UD] se debe partir de la “utilidad contable”, concepto que desde la perspectiva financiera corresponde a un resultado positivo. La DIAN desconoce que la expresión “Impuesto Básico de Renta” no incluye el impuesto adicional (IA) que debería pagar el contribuyente al efectuar el cálculo de la tasa de tributación depurada.

03

Decisión

Es evidente la contrariedad que existe entre el Concepto demandado y lo dispuesto en los artículos 49 y 240 del ET porque **(i)** la 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, se calculará a partir de la utilidad financiera depurada. Es decir, que el cálculo de la TTD a la que hace alusión esta norma únicamente aplica para los casos en los cuales los contribuyentes obtienen una utilidad, más no en aquellos en los que existen pérdidas contables y **(ii)** La DIAN afirmó que el impuesto a adicionar [IA] que resulte de la aplicación de la tasa mínima de tributación, hace parte del impuesto básico de renta al que hace alusión el artículo 49 del ET para calcular los dividendos gravados y no gravados; sin tener en cuenta que el legislador así no lo dispuso ni fue la finalidad de la norma, pues ello generaría una mayor carga tributaria para el accionista debido a que implica que el monto máximo a distribuir de dividendos no gravados se reduzca.

Escenario de inclusión de la pérdida contable antes de impuestos (“demostración equilibrio de la fórmula”) – Planteamiento del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	3,250	2,750
Ingresos operacionales	2,750	2,750
Ingreso método de participación	500	-
COSTOS	2,000	2,000
Costos deducibles	2,000	2,000
GASTOS	1,800	700
Gastos operacionales deducibles	700	700
Sanciones (DP)	500	
Gastos sin relación de causalidad (DP)	600	
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	- 550	50
Compensaciones	-	-
Renta exenta	-	-
Renta líquida gravada	- 550	50
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	-	18
IMPUESTO NETO DE RENTA	-	18

IMPUESTO DEPURADO $ID=INR+DTC-IRP$

Impuesto neto de renta

(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior

(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE

UTILIDAD DEPURADA

$$UD=UC+DPARL-INCRRNGO-VIMPP-VNGO-RE-C$$

Utilidad contable antes de impuestos.

(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.

(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.

TTD - TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA

%

$$EEFF \text{ NO SUJETOS A CONSOLIDACIÓN IA} = (UD*15\%) - ID$$

Escenario de inclusión de la pérdida contable antes de impuestos (“demostración equilibrio de la fórmula”) – Solución del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	3,250	2,750
Ingresos operacionales	2,750	2,750
Ingreso método de participación	500	-
COSTOS	2,000	2,000
Costos deducibles	2,000	2,000
GASTOS	1,800	700
Gastos operacionales deducibles	700	700
Sanciones (DP)	500	-
Gastos sin relación de causalidad (DP)	600	-
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	- 550	50
Compensaciones	-	-
Renta exenta	-	-
Renta líquida gravada	- 550	50
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	-	18
IMPUESTO NETO DE RENTA	-	18

IMPUESTO DEPURADO $ID=INR+DTC-IRP$	18
Impuesto neto de renta	18
(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior	-
(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE	-
UTILIDAD DEPURADA $UD=UC+DPARL-INCRNGO-VIMPP-VNGO-RE-C$	50
Utilidad contable antes de impuestos	- 550
(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.	1,100
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.	- 500
TTD - TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA	35.00%
EEFF NO SUJETOS A CONSOLIDACIÓN IA = $(UD*15\%) - ID$	-

Escenario de inclusión de la pérdida contable antes de impuestos (con diferencias temporales) – Planteamiento del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	3,250,000	2,750,000
Ingresos operacionales	2,750,000	2,750,000
Ingreso método de participación	500,000	-
COSTOS	2,000,000	2,000,000
Costos deducibles	2,000,000	2,000,000
GASTOS	1,800,000	745,000
Gastos operacionales deducibles	700,000	700,000
Sanciones (DP)	500,000	
Provisión de bonificaciones a pagada año sig. (DT)		45,000
Gastos sin relación de causalidad (DP)	600,000	
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	- 550,000	5,000
Compensaciones	-	-
Renta exenta	-	-
Renta líquida gravada	- 550,000	5,000
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	-	1,750
Descuento tributario		0
IMPUESTO NETO DE RENTA		1,750

IMPUESTO DEPURADO $ID=INR+DTC-IRP$

Impuesto neto de renta	
(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior	
(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE	

UTILIDAD DEPURADA

$$UD=UC+DPARL-INCENGO-VIMPP-VNGO-RE-C$$

Utilidad contable antes de impuestos	
(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.	
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	
(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.	

TTD - TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA

$$EEFF \text{ NO SUJETOS A CONSOLIDACIÓN IA} = (UD*15\%) - ID$$

Escenario de inclusión de la pérdida contable antes de impuestos (con diferencias temporales) – Solución del ejercicio

CONCEPTO	CONTABLES	TRIBUTARIO
INGRESOS	3,250,000	2,750,000
Ingresos operacionales	2,750,000	2,750,000
Ingreso método de participación	500,000	-
COSTOS	2,000,000	2,000,000
Costos deducibles	2,000,000	2,000,000
GASTOS	1,800,000	745,000
Gastos operacionales deducibles	700,000	700,000
Sanciones (DP)	500,000	
Provisión de bonificaciones a pagada año sig. (DT)		45,000
Gastos sin relación de causalidad (DP)	600,000	
Utilidad (pérdida) antes de impuestos / Renta (pérdida) líquida ordinaria	- 550,000	5,000
Compensaciones	-	-
Renta exenta	-	-
Renta líquida gravada	- 550,000	5,000
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	-	1,750
Descuento tributario		0
IMPUESTO NETO DE RENTA		1,750

IMPUESTO DEPURADO $ID=INR+DTC-IRP$	1,750
Impuesto neto de renta	1,750
(+) Descuento tributario por impuestos en el exterior	-
(-) Impuesto sobre rentas pasiva de las ECE	-
UTILIDAD DEPURADA $UD=UC+DPARL-INCENGO-VIMPP-VNGO-RE-C$	50,000
Utilidad contable antes de impuestos	- 550,000
(+) Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.	1,100,000
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.	-
(-) Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.	- 500,000
TTD - TASA DE TRIBUTACIÓN DEPURADA	3.5%
EEFF NO SUJETOS A CONSOLIDACIÓN IA = $(UD*15\%) - ID$	5,750

Entidades cuyos estados financieros son sujetos a consolidación en Colombia

Los contribuyentes residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia, deberán realizar el siguiente procedimiento:

EEFF consolidados en Colombia

$$TTDG = \frac{\Sigma ID}{\Sigma UD}$$

1. Calcular la tasa de tributación depurada del Grupo (TTDG) dividiendo la sumatoria de los impuestos depurados (ΣID) de cada **contribuyente residente fiscal en Colombia, objeto de consolidación** por la sumatoria de la utilidad depurada (ΣUD) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia cuyos estados financieros son objeto de consolidación.

$$IAG = (\Sigma UD * 15\%) - \Sigma ID$$

2. Si el resultado es inferior al quince por ciento (15%), se deberá calcular el impuesto a adicionar por el grupo (TAG) a partir de la diferencia entre la sumatoria de la Utilidad Depurada (ΣUD) multiplicada por el quince por ciento (15%) menos la sumatoria del impuesto depurado (ΣID) de cada contribuyente, cuyos estados financieros se consolidan.

$$IA = IAG \times \frac{UD\beta}{\Sigma UD\beta}$$

3. Para calcular el impuesto a adicionar (IA) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia, se deberá multiplicar el impuesto a adicionar por el grupo (IAG) por el porcentaje que dé como resultado la división de la utilidad depurada de cada contribuyente con utilidad depurada mayor a cero ($UD\beta$) sobre la sumatoria de las utilidades depuradas de los contribuyentes con utilidades depuradas mayores a cero ($\Sigma UD\beta$).

Entidades cuyos estados financieros son sujetos a consolidación en Colombia

Concepto	Compañía 1	Compañía 2	Compañía 3	Compañía 4	Σ
Impuesto depurado – ID	350	50	0	300	700
Utilidad depurada – UD	4000	500	-200	800	5100
Tasa de tributación depurada –TTD	8.75%	10.00%	0.00%	37.50%	

Concepto	Valor
Tasa de tributación depurada del grupo - $TTDG = \Sigma ID / \Sigma UD$	13.73%
Impuesto agregado de grupo - $IAG = (\Sigma UD * 15\%) - \Sigma ID$	65

Concepto	Compañía 1	Compañía 2	Compañía 3	Compañía 4	Σ
Impuesto individual de cada contribuyente - $IAG * (UD\beta / \Sigma UD\beta)$	49.1	6.1	N/A*	9.8	65

(*) El impuesto a adicionar por cada contribuyente solo aplicará cuando su UD sea mayor o igual a \$0.

Observación:

- Cuando la tasa de tributación depurada del grupo (TTDG) sea menor que \$0, esto generará que la carga tributaria del impuesto mínimo sea redistribuida entre los contribuyentes individuales del grupo sujeto a consolidación de los EEFF, sin importar si su TTD individual sea mayor o menor a las del 15%.
- Los contribuyentes que tengan EEFF sujetos a consolidación en Colombia, deberán tener su declaración de renta depurada al mismo tiempo que los demás contribuyentes del grupo con el fin de que pueda hacerse este cálculo con las cifras definitivas de todas las entidades del grupo. Esto implicará que antes del primer vencimiento para declarar, todos deberán tener listas sus declaraciones de renta.

Entidades cuyos estados financieros son sujetos a consolidación en Colombia

Concepto	Compañía 1	Compañía 2	Compañía 3	Compañía 4	Σ
Impuesto depurado – ID	925	900	5	75	1,905
Utilidad depurada – UD	3500	2500	500	200	6,700
Tasa de tributación depurada –TTD	26,43%	36%	1%	37,5%	

Concepto	Valor
Tasa de tributación depurada del grupo - $TTDG = \Sigma ID / \Sigma UD$	28.43%
Impuesto agregado de grupo - $IAG = (\Sigma UD * 15\%) - \Sigma ID$	-900

Concepto	Compañía 1	Compañía 2	Compañía 3	Compañía 4	Σ
Impuesto individual de cada contribuyente - $IAG * (UD\beta / \Sigma UD\beta)$	0	0	0	0	0

(*) El impuesto a adicionar por cada contribuyente solo aplicará cuando su UD sea mayor o igual a \$0.

Observación:

- Cuando la tasa de tributación depurada del grupo (TTDG) sea mayor a 15% esto implicará que no hay lugar a impuesto a adicionar para ninguna entidad del grupo, por lo que puede haber contribuyentes que de forma individual su tasa de tributación – TTD sea menor al 15%, pero no deberán tener en cuenta el impuesto a adicionar, toda vez que esto se debe distribuir como grupo.



**INSTITUTO NACIONAL
DE CONTADORES PÚBLICOS**
COLOMBIA