



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de julio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2024-00037-00 (28920)
Demandante	ADRIANA CATALINA HOYOS JIMÉNEZ
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN
Temas	Numerales 12 y 20 del concepto 100208192- 202 del 22 de marzo de 2024 de la DIAN contentivo de la octava adición al concepto general sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley 2277 de 2022, capítulo VI -Tasa Mínima de Tributación. Principios de legalidad, reserva de ley y capacidad contributiva.

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sección decide¹ la demanda de nulidad presentada por la demandante contra los numerales 12 y 20 del Concepto DIAN 100208192- 202 del 22 de marzo de 2024 contentivo de la Octava adición al Concepto General sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley 2277 de 2022, capítulo VI -Tasa Mínima de Tributación.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La DIAN profirió el concepto general sobre el impuesto de renta, cuyos numerales 12 y 20 disponen lo siguiente:

12. ¿Es posible que la utilidad contable (UC) antes de impuestos de una entidad sea negativa? En caso afirmativo, ¿esto la exime de estar sujeta a la Tasa de Tributación Depurada (TTD)?

La NIC 12 en su párrafo 5 establece que: «la ganancia contable es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias». Por lo tanto, esta definición sugiere que la utilidad contable de una entidad puede ser positiva o negativa (pérdida).

Ahora bien, el párrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario señala que la Tasa de Tributación Depurada (TTD) se calculará dividiendo el impuesto depurado (ID) sobre la utilidad depurada (UD). Por su parte, la UD se calculará así: $UC + DPRL - INCRNGO - VIMPP - VNGO - RE - C$, en donde UC corresponde a la utilidad contable o financiera antes de impuestos, indistintamente si es positiva o negativa.

De igual manera, el inciso 2° del literal b) del párrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario excluye la aplicación de la tasa de tributación depurada, así:

«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 ($\sum UD$) sea igual o menor a cero (0).» (énfasis propio).

En ese sentido, para que se aplique el cálculo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD), es la Utilidad Depurada (UD) la que debe ser mayor que (0). En consecuencia, si el resultado del periodo (utilidad contable o financiera) antes de impuestos refleja pérdidas para la entidad, no implica automáticamente

¹ Samai, índice 71. El presente proceso fue repartido al despacho ponente teniendo en cuenta que el proyecto de fallo presentado por la Consejera Claudia Rodríguez Velásquez no obtuvo la mayoría de los votos para su aprobación.



la exclusión del cálculo de la TTD. Esto se debe a que, al considerar otros factores de la fórmula, como las Diferencias Permanentes (DPRL), es posible que la UD resultante sea positiva, superando así el umbral de (0).

Por consiguiente, 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.

(...)

20. De acuerdo con el artículo 49, numerales 1, 2 y 3 del Estatuto Tributario, ¿la Tasa de Tributación Depurada (TTD) se homologa y/o equipara al impuesto básico de renta para efectos de la determinación de la utilidad máxima susceptible de ser distribuida como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional?

En el artículo 49 del Estatuto Tributario se regula la determinación de los dividendos y participaciones no gravados, de esta manera:

(...)

El artículo 49 del Estatuto Tributario regula el monto máximo susceptible de dividendos (sic) a ser distribuidos como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, así como el monto de dividendos gravados. Para hacer este cálculo, se hace referencia al impuesto básico de renta.

Adicionalmente, teniendo en cuenta el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, para efectos de calcular la Tasa Mínima de Tributación (TTD) se debe tener en cuenta la variable (INR - impuesto neto de renta) dentro de la fórmula establecida en esta disposición con el objeto de calcular el 15%.

En caso de que la TTD sea inferior al 15%, es necesario adicionar al impuesto neto de renta el impuesto a adicionar hasta que la TTD alcance el valor de 15%. De ahí que en el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario se diga que: "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)."

Así, el concepto de impuesto básico de renta previsto en el artículo 49 del Estatuto Tributario corresponde al impuesto neto de renta más el impuesto a adicionar. En la misma línea, la TTD no es homóloga ni equiparable al impuesto básico de renta.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de simple nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló la siguiente pretensión:²

Que se declare la nulidad por inconstitucionalidad de los apartes del Acto Administrativo demandado, incluyendo las tesis y las interpretaciones jurídicas allí fijadas, por cuanto infringen la Constitución Política, las normas en que debieron fundarse y están viciados de falsa motivación.

Preliminarmente, resaltó que el legislador definió expresamente los factores para determinar la Tasa Mínima de Tributación y fue preciso en su regulación, de manera que no es posible realizar interpretaciones alejadas de la ley ni hay margen para el ejercicio de la potestad reglamentaria.

La actora invocó la vulneración de los artículos 4, 95 numeral 9, 150 numeral 12, 338 y 363 de la Constitución; 49 y 240 párrafo 6 del Estatuto Tributario; 10 de la Ley 2277 de 2022; y 27, 28 y 29 del Código Civil; la Ley 43 de 1990; el Decreto 1742 de 2020; el Concepto 2024-003 del 01 de febrero de 2024 emitido por el CTCP; y jurisprudencia de la Corte Constitucional. Sustentó el concepto de violación, como sigue:

² Samai, Índice 3. Mediante auto del 3 de julio de 2024 se admitió la demanda precisando que aunque la actora indicó que la demanda se presenta en ejercicio del medio de control de nulidad por inconstitucionalidad el acto general demandado corresponde a un concepto general, no a un decreto, por lo que el trámite se debe surtir por el medio de control de simple nulidad.



1. El numeral 12 del concepto va en contravía del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario y de las reglas de interpretación

Expuso que, cuando se le preguntó a la demandada si era posible entender que la utilidad contable podía ser negativa, la entidad debió considerar que no hay una definición de lo que es utilidad contable o financiera y que la ley no remitió a otra norma que lo definiera, por lo cual debía acudir al sentido natural y obvio del concepto de utilidad que tiene una connotación positiva y no negativa, como la pérdida. Especificó que utilidad y pérdida no son sinónimos ni expresiones complementarias, sino que son antónimos.

Concluyó que los escenarios en los que una compañía genera pérdidas contables o financieras antes de impuestos no están cobijados dentro de la fórmula de la tasa mínima, a partir de una interpretación gramatical de la norma y del sentido natural de las palabras.

Advirtió que, acudiendo al término técnico de la expresión, a partir del artículo 29 del Código Civil, la NIC 12 solo aplica cuando la entidad quiere definir cómo contabilizar el impuesto sobre la renta, en lo cual resulta lógico que se considere la utilidad o pérdida por la dinámica propia del impuesto diferido, pero no suministra definiciones generales para todos los fines contables, ni constituye norma de presentación de estados financieros.

Precisó que cualquier norma que aluda a utilidad o ganancia antes de impuestos se refiere a la presentación de estados financieros, pero no puede entenderse que la pérdida sea igual a la utilidad. Ello significa que, si se presenta en los estados financieros en el renglón utilidad antes de impuestos, esto no implica que haya utilidad.

Acotó el objetivo y finalidad de la información y los estados financieros y la característica de representación fiel de la información. Clarificó que hay otras NIC que se refieren de manera separada a utilidad y pérdida, por lo que la alusión a la NIC 12 no era suficiente para concluir que la pérdida contable estaba cubierta por la tasa mínima, más si se tiene en cuenta que no hace mención de “utilidad contable”, y que si el legislador hubiese querido referirse a “ganancia contable” lo habría hecho en forma expresa.

Transcribió apartes de los antecedentes legislativos de la tasa mínima para establecer que la intención del legislador fue garantizar una tributación sobre las utilidades, partiendo del resultado positivo de las compañías, lo cual se reflejó en el texto como “utilidad financiera depurada”, con lo cual el término “utilidad contable” sí se entendió como un resultado positivo. Lo anterior, además, se refuerza con el hecho de que no se incluyeron mecanismos de compensación de pérdidas que contempla la OCDE en los documentos del Pilar 2. Adujo que la intención del legislador era calcular la tasa mínima sobre un resultado positivo y no sobre pérdidas contables.

Estableció que la DIAN debía interpretar las normas conforme a la Constitución y que la inclusión de los resultados contables negativos en la tasa mínima desconoció los principios de legalidad, reserva de ley, capacidad contributiva y equidad. Ello por cuanto si el contribuyente tuvo una pérdida contable antes de impuestos, para efectos contables y financieros, carece de capacidad real de pago de los tributos.



Explicó que la demandada no tiene facultades para interpretar normas contables, pues dicha competencia radica en cabeza del CTCP. Agregó que la accionada asemejó sin sustento jurídico ni contable los conceptos financieros de ganancia y utilidad, aplicó una NIC que solo regulaba la contabilización del impuesto a las ganancias y no acudió a normas contables más generales.

Invocó el concepto 1-2024-003842 del 01 de febrero de 2024, en el que el CTCP conceptuó que la utilidad contable hace referencia únicamente a resultados financieros positivos. Agregó que existía el concepto de pérdida contable para referirse a resultados negativos y que la DIAN pudo remitir la consulta al CTCP, como lo había hecho en otros casos.

2. El numeral 20 del concepto transgredió los principios de legalidad y reserva de ley

Argumentó que el artículo 49 del Estatuto Tributario determina los dividendos gravados y no gravados y constituye la base numérica sobre la cual la sociedad distribuye los dividendos, con lo cual fija elementos esenciales del impuesto de renta que solo pueden modificarse mediante Ley.

Precisó que no hay norma que expresamente defina el concepto de impuesto básico de renta, sino que es un término que existía antes de la expedición del Estatuto Tributario, que ninguna norma que refiere a este fue modificada por la Ley 2277 de 2022. Añadió que cuando se expidió el Estatuto Tributario no existía la tasa mínima y que, en los antecedentes legislativos, no consta que se discutiera que el impuesto adicional hace parte del impuesto básico de renta.

Indicó que, cuando la Administración interpreta que, para efectos del artículo 49 del Estatuto Tributario el impuesto básico de renta corresponde al impuesto neto de renta más el impuesto adicional, modifica el hecho generador del tributo, por cuanto las reglas del impuesto mínimo afectan el impuesto a los dividendos. Así mismo, cambia la base gravable del impuesto de renta, al establecer que la tasa mínima adiciona un nuevo elemento al cálculo del artículo 49 del estatuto Tributario.

Añadió que se alteró la tarifa del impuesto, al incluir un elemento que disminuye el monto de los dividendos a distribuir como no gravados y que se vulneró el principio de reserva de Ley.

Complementó que, de considerarse correcta la interpretación de la DIAN, debería concluirse que la noción de impuesto básico de renta corresponde al impuesto neto de renta más el impuesto adicional, y la de renta líquida gravable corresponde a la determinada en aplicación del artículo 26 del Estatuto Tributario más la utilidad depurada.

Recalcó que incluir dentro del impuesto básico de renta el impuesto adicional aumenta artificialmente los valores que se restan de la fórmula para la determinación del valor máximo susceptible de distribuirse como dividendos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, disminuyendo el valor de los dividendos, aplicándose una tarifa más alta.

Presentó tablas explicativas al respecto que evidencian dicho efecto para los dividendos gravados y no gravados, para establecer que se genera una mayor carga tributaria para los accionistas.



Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:³

Preliminarmente, solicitó la suspensión por prejudicialidad del proceso hasta tanto se decidiera la demanda de constitucionalidad interpuesta contra el artículo 10 parágrafo 6 de la Ley 2277 de 2022.

Conceptualizó el alcance e importancia de la información contable que refleja la realidad económica del contribuyente y afirmó que la utilidad contable es el punto de partida para calcular la tasa mínima. Resaltó que el objetivo de esta última es lograr una tributación mínima y justa de las personas jurídicas al corregir problemas de erosión de la base gravable estableciendo una tributación de al menos el 15% de la utilidad financiera depurada.

Argumentó que la tasa mínima es una relación entre el impuesto y la utilidad depurada y que esta última parte de la utilidad contable financiera o contable antes de impuestos, lo cual es coherente con el artículo 21-1 del Estatuto Tributario que establece una conexión formal entre la contabilidad financiera y fiscal.

Explicó los componentes de la fórmula para calcular la tasa mínima aseverando que estos ajustan el impuesto y la utilidad contable, depurándolos para capturar de una mejor forma la capacidad contributiva. Añadió que la tasa prevé excepciones para evitar la confiscatoriedad a través de los ajustes y la exclusión de algunas sociedades.

Indicó que la Subdirección de Normativa y Doctrina tiene facultades para interpretar y aplicar las normas tributarias y que estas no riñen con las del CTCP, en tanto puede acoger los temas contables como complementarios atendiendo que la contabilidad es prueba, lo que no implica que deba someterse a interpretaciones contables.

Estableció que, para que aplique la tasa de tributación depurada, es la utilidad depurada la que debe ser mayor que 0, por lo que, si la utilidad contable o financiera refleja pérdidas, ello no implica la exclusión del cálculo de la tasa mínima, pues al considerar otros factores de la fórmula como las diferencias permanentes, la utilidad depurada puede ser positiva. Sugirió que la conexión con la contabilidad era necesaria.

Frente a los reparos relacionados con el artículo 49 del Estatuto Tributario, expresó, a partir del Concepto DIAN 013389 de 2024, que la renta líquida determinada a efectos de la norma no incluye la utilidad depurada o alguna proporción gravada con el impuesto adicional de forma que no afecta la primera, que la tasa mínima no pretende aumentar la base gravable del impuesto, que la renta líquida no es equivalente a la utilidad depurada y que la tasa mínima no tiene efectos frente a la renta líquida del numeral 1 del artículo 49 del Estatuto Tributario.

Intervenciones

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

El ICDT presentó concepto en el que instó a declarar la nulidad del acto acusado, con fundamento en lo siguiente:⁴

³ Samai, índice 29.

⁴ Samai, índice 22.



Observó que existe un vacío normativo frente al alcance del concepto de utilidad, por lo que debía acudir a los métodos de interpretación de la ley. Adujo que, bajo el método de interpretación gramatical, la utilidad implica un elemento de ganancia, de manera que la utilidad contable o financiera corresponde a un resultado positivo y no negativo.

Advirtió que la NIC 12 no era aplicable por cuanto esta se circunscribe a la determinación del impuesto corriente de renta y no incide en la presentación del estados de resultados, en donde se refleja la utilidad o pérdida y que no hay fundamentos legales ni técnicos para equiparar los conceptos de utilidad y ganancia contable. Estableció que el CTCP sí ha determinado que la utilidad debe entenderse como un resultado positivo, y que el pronunciamiento de dicho ente debió tenerse en cuenta.

Explicó que la ley fiscal no estableció una remisión especial a la técnica contable y complementó que, a partir de una interpretación finalista e histórica, también era dable concluir que se pretendió gravar resultados positivos. Expresó que gravar las pérdidas era incompatible con los principios de justicia y equidad, y que la norma no hizo referencia a resultado contable.

Sostuvo que no hay definición del concepto de impuesto básico de renta y que pretender que el impuesto adicionado haga parte de aquel carece de sustento jurídico, por cuanto el legislador no lo previó, de manera que el concepto aplicó por analogía normas tributarias, lo cual está proscrito. Acotó que la tasa mínima no altera ni modifica la base gravable del impuesto de renta y que el impuesto neto no la incluye pues la norma data de 1994.

Concluyó que la interpretación que hace el concepto aumenta la tributación del socio, lo que contraría el hecho de que la tasa mínima está pensada para compañías o vehículos corporativos y, además, es contradictorio con doctrina posterior bajo la cual la tasa mínima no integra la renta líquida gravable. Presentó modelos matemáticos a forma de ejemplo sobre el aumento en la tributación del accionista, y anotó que la fórmula del artículo 49 del Estatuto Tributario es de aplicación objetiva y que la interpretación debió ser en favor del administrado.

Centro de Estudios Tributarios de Antioquia (CETA)

CETA solicitó declarar la nulidad del concepto demandado, para lo cual planteó lo siguiente:⁵

Estimó que el sentido natural y obvio de utilidad es de resultado positivo y que la NIC 12 es inaplicable por cuanto ganancia y utilidad contable son criterios disímiles, en cuanto el primero tiene su propia sistematicidad ajena a la fórmula y cálculo de la utilidad depurada. Coincidió en que los antecedentes de la norma permiten entrever la intención de gravar utilidades y que el acto acusado violaba los principios de legalidad, reserva de ley y capacidad contributiva.

Aseguró que la competencia para interpretar el concepto contable de utilidad era del CTCP, quien concluyó la tesis opuesta que sostiene la DIAN. Dijo que los argumentos del concepto generarían que los contribuyentes con pérdidas contables que tengan diferencias permanentes tributen a través de la tasa mínima, lo cual no

⁵ Samai, índice 23.

⁶ Samai, índice 64.



refleja la capacidad de pago ni la situación financiera.

Expresó que la definición del impuesto básico de renta es restrictiva y que el impuesto neto de renta en el formulario 110 no incluye el de ganancia ocasional, como sí lo hace el artículo 49 del Estatuto Tributario, por lo que el impuesto básico y el neto de renta no son equiparables.

Aseveró que el artículo 240 del Estatuto Tributario no permite trasladar los efectos de la tasa mínima a otros contribuyentes distintos a las personas jurídicas, como los accionistas y que el impuesto a adicionar no es un concepto susceptible de modificar la determinación del impuesto de renta ni el monto de las utilidades gravadas y no gravadas.

Alegatos de conclusión

La **demandante** ratificó los argumentos planteados en la demanda.⁶ Complementó que la sentencia C-488 de 2024 de la Corte Constitucional no resolvió el problema jurídico planteado relativo a la definición técnica de utilidad contable, ni se apoyó en criterios contables o intervenciones de órganos especializados como el CTCP. Expuso que lo señalado sobre la expresión no hace parte de la *ratio decidendi* y no es precedente vinculante.

Comparó los argumentos planteados en esta sede y el proceso de constitucionalidad para aseverar que la única interpretación técnica vinculante sobre el alcance de la expresión utilidad contable es la del CTCP. Instó a considerar los conceptos de las entidades intervinientes que no fueron desvirtuados por la demandada.

La **demandada** reiteró lo expuesto en la contestación.⁷ Explicó que la utilidad contable podía definirse a partir de la NIC 12, contentiva de la definición técnica, e incluía las pérdidas, interpretación que fue acogida por la Corte Constitucional en la sentencia C-488 de 2024.

Acotó que el concepto del CTCP no es vinculante, que no se valoró la definición de la NIC 12 y que la norma no exoneró a los contribuyentes con pérdidas de calcular la tasa mínima. Estableció que no considerar el impuesto a adicionar en el impuesto básico de renta deriva en que no se tenga en cuenta la totalidad de la carga tributaria de la sociedad.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

La Sección decide sobre la legalidad de los numerales 12 y 20 del Concepto 100208192- 202 del 22 de marzo de 2024 de la DIAN contentivo de la octava adición al concepto general sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley 2277 de 2022, capítulo VI -Tasa Mínima de

⁶ Samai, índice 64.

⁷ Samai, índice 63.



Tributación.

2. Análisis del caso concreto

2.1. Respecto del numeral 12 del Concepto

Previo a decidir, resulta pertinente traer a colación el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario que establece:

[...] **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 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), así:

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

Por su parte, el Impuesto Depurado (ID) y la Utilidad Depurada (UD) se calculará así:

$$ID = INR + DTC - JRP$$

ID: Impuesto Depurado.

INR: Impuesto neto de renta.

DTC: Descuentos tributarios o créditos tributarios por aplicación de tratados para evitar la doble imposición y el establecido en el artículo 254 del Estatuto Tributario.

IRP: Impuesto sobre la renta por rentas pasivas provenientes de entidades controladas del exterior. Se calculará multiplicando la renta líquida pasiva por la tarifa general del artículo 240 del Estatuto Tributario (renta líquida pasiva x tarifa general).

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

UD Utilidad Depurada.

UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos.

DPARL Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.

INCRNGO: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que afectan la utilidad contable o financiera.

VIMPP: Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.

VNGO: Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

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.

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

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%), así:

1. Para los contribuyentes sujetos a este artículo y al artículo 240-1 del Estatuto Tributario, 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).

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

2. Los contribuyentes residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia, deberán realizar el siguiente procedimiento (...).

La ecuación de la tasa mínima de tributación (TTD=ID impuesto depurado/UD utilidad depurada) prevista en la norma transcrita comprende una variable denominada UD (Utilidad Depurada), que para su cálculo incluye el concepto UC (utilidad contable o financiera antes de impuestos).

La actora plantea que el concepto demandado interpretó erróneamente que la utilidad contable podía ser negativa por cuanto, acudiendo a diversos métodos de interpretación, es dable concluir que esta se asocia a una connotación positiva, de tal forma que los contribuyentes con pérdidas no están cubiertos por la fórmula. Agrega que la DIAN erró al aplicar la NIC 12, la cual solo opera para contabilizar el impuesto sobre la renta, y que la mención a utilidad debe asociarse a la información financiera.

Finalmente, argumenta que los antecedentes legislativos de la norma permiten entrever que se pretendía gravar resultados positivos, y que el hecho de que esta cubija pérdidas es contrario a la capacidad real de los tributos. Añade que el CTCP, órgano competente para determinar el alcance de la normativa contable, estableció que cuando se refiere a la utilidad es positiva. Por su parte, la demandada defendió la conexión entre la contabilidad y la fórmula para asegurar que las pérdidas fiscales no implica que se releve del cálculo de la tasa mínima de tributación.

Ahora, la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-488 de 2024, analizó el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario y se refirió expresamente a la expresión UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos, análisis que funge como criterio hermenéutico orientador en el presente caso. Indicó el Alto Tribunal:

«La utilidad de carácter contable y su influencia en materia fiscal

158. Las utilidades en el ejercicio contable de las sociedades. En términos generales, las utilidades son las ganancias o pérdidas obtenidas en un negocio o empresa, luego de descontar los costos y deducciones, por lo que reflejan el desempeño económico del organismo societario durante un periodo. La utilidad es un componente principal de la contabilidad de toda sociedad y, por lo tanto, es registrada en los estados financieros⁸. (...)

161. Según las NIIF, los estados financieros son un conjunto de documentos contables que proporcionan información detallada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad económica. En esa información se incluye el estado de resultado, en el que se reconocen tanto los ingresos como los gastos, y, a partir de ahí, se determina la ganancia o pérdida; es decir, la utilidad⁹.

(...)

163. El concepto de utilidad contable. El párrafo 5 de la NIC 12 (norma internacional de contabilidad en el marco de las NIIF) define la ganancia contable como «la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por impuesto a las ganancias»¹⁰. En el mismo sentido, el concepto recién citado de la DIAN la define de la siguiente manera: «la variable “(UC) – Utilidad contable o financiera antes de impuestos”, que deben considerar los contribuyentes es aquella que refleje el resultado del periodo[s] decir, corresponde al total de ingresos menos gastos (entendidos como costos y gastos) tanto de operaciones continuadas como discontinuadas, antes de impuestos sin incluir registros reconocidos en el otro resultado integral»¹¹. (...). (...)

⁸ Según la obra Finanzas Corporativas (2012), en los estados financieros, el renglón de resultado o utilidad neta se refiere a la diferencia entre los ingresos totales y los costos totales durante un período específico. Autores: Stephen A. Ross (Massachusetts Institute of Technology), Randolph W. Westerfield (University of Southern California) y Jeffrey Jaffe (University of Pennsylvania). McGraw-Hill/Interamericana Editores S.A. de C.V. by the McGraw-Hill Companies, Inc. New York, N.Y., U.S.A. Traducción de la novena edición con revisión técnica de González Valdés, Mario (Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey).

⁹ El Marco Conceptual para la Información Financiera, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 2010 y revisado en marzo de 2018, dispone lo siguiente: «[l]os estados financieros proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de los recursos económicos de la entidad por parte de la gerencia» (párrafo 3.2).

¹⁰ En la NIC 12, se establecen definiciones de la siguiente manera: «*Ganancia contable* es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias. // *Ganancia fiscal (pérdida fiscal)* es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias. [...]» (párrafo 5).

¹¹ De igual manera, en la NIC 1, en el apartado de definiciones, se dispone lo siguiente: «[e]l *resultado del periodo* es el total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral» (párrafo 7).



167. Las normas contables pueden tener efectos tributarios. Una vez expuesto el significado de la utilidad contable, la Sala Plena estima necesario destacar que la ley autoriza la posibilidad de emplear las normas contables con fines tributarios. Si bien las normas contables y financieras son independientes, por lo que emplean estándares distintos y persiguen fines disímiles, la Ley 1314 de 2009 habilitó, de manera expresa, dicha posibilidad. Su artículo cuarto dispone que «[l]as normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia». (Subrayado propio).

A partir de lo expuesto, se observa que, para la interpretación del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, específicamente en lo que respecta al alcance de la utilidad contable o financiera antes de impuestos, es aplicable lo dispuesto en los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, es decir las NIIF, en la medida en que esa fue la finalidad pretendida por el legislador. En efecto, en la ponencia para segundo debate se justificó el artículo 10 que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario, así:

«(...) El cálculo de la tasa mínima se hará con base en la utilidad contable depurada, determinada conforme a los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia (NIIF), lo cual asegura una aproximación fiel a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos».

En consecuencia, a partir de la disposición en comento, de la finalidad perseguida por el legislador, del trámite legislativo y de la sentencia de constitucionalidad proferida por la Corte Constitucional, la Sección concluye que, para efectos del cálculo de la tasa mínima de tributación resulta imperativo acudir a lo previsto en las NIIF, en cuanto constituyen el marco técnico contable vigente en Colombia.

Así, al examinar la NIC 12 (norma internacional de contabilidad en el marco de las NIIF) se observa que el párrafo 5 de la norma distingue entre ganancia contable, definida como «la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias y ganancia fiscal (pérdida fiscal)» y ganancia fiscal que se entiende como «la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias. [...]»,

Por consiguiente, tal como lo precisó la Corte Constitucional, el alcance de la expresión «UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos», contenida en el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario debe entenderse como la ganancia neta o la pérdida neta del ente económico, antes de considerar los efectos de los impuestos en sus resultados financieros. Es decir, que la noción de ganancia contable de la NIC 12 es equiparable a la utilidad contable prevista en la fórmula de cálculo de la tasa mínima de tributación.

Ahora, en lo que respecta al Concepto 0035 de 2024 del CTCP invocado por la actora, se advierte que el mismo indica que «para calcular la utilidad contable, se suman los ingresos totales y se restan los gastos totales, lo que puede resultar en un saldo positivo (utilidad) o negativo (pérdida)», con lo cual, pese a distinguir entre utilidad y pérdida como resultado del cálculo, entiende comprendido dentro de la noción global de utilidad contable tanto los resultados positivos como los negativos, de tal forma que se confirma lo expuesto hasta este punto y se desvirtúa lo manifestado por la demandante.

Lo anterior sin perjuicio de que el Consejo Técnico, en el mismo pronunciamiento, advierte que carece de competencia para determinar los efectos tributarios de las cifras en el cálculo de la tasa mínima de tributación, la cual recae en la DIAN como autoridad interpretativa en materia tributaria. Así, no es cierto que la demandada



careciera de competencia para pronunciarse sobre el alcance de una norma fiscal.

Aunado a lo expuesto, debe resaltarse que en el concepto demandado se aclaró que la tasa mínima no aplica cuando la utilidad depurada (UD) da como resultado cero o negativo, pese a que la utilidad contable sea positiva o negativa. En ese sentido, aunque una empresa tenga ganancias o pérdidas contables antes de impuestos, ello no implica que esté sujeta automáticamente a la tasa mínima ya que ello depende del resultado de la utilidad depurada (UD). Ello implica que la pérdida contable es solo un elemento de la fórmula prevista por el legislador. Esto evidencia que la interpretación no pretende, de ninguna manera, gravar las pérdidas contables.

Bajo estas consideraciones, la interpretación de la Administración está conforme con la definición dada por el marco contable internacional de ganancia contable y con la jurisprudencia constitucional, que reconoce que el resultado contable antes de impuestos puede ser positivo o negativo, sin que sean de recibo los argumentos planteados en los alegatos de conclusión frente a la sentencia C-488 de 2024 referido a que el análisis que allí se hizo sobre el concepto de utilidad contable no hace parte de la *ratio decidendi*, pues en todo caso como se advirtió líneas atrás configura un criterio hermenéutico de interpretación.

De igual forma, también se respeta el principio de capacidad contributiva—que no está dado por la utilidad contable sino por la utilidad contable depurada¹²—, de manera que no se grave más allá de lo justo o permitido por la ley.

Por todo lo anterior, no prosperan los argumentos de la actora.

2.2. Respetto del numeral 20 del concepto

La demandante cuestiona la conclusión del Concepto relativa al hecho de que al impuesto neto de renta previsto en el cálculo del artículo 49 del Estatuto Tributario, para la determinación del monto de la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, deba agregarse el impuesto adicionado.

Estima que lo anterior resulta violatorio del principio de legalidad y reserva de ley, en la medida en que se modifican los elementos esenciales del impuesto de renta, en especial la base y la tarifa, incrementándose la carga tributaria del accionista.

Por su parte, la DIAN considera, a partir del concepto 013389 de 2024, que la renta líquida determinada a efectos de la norma no incluye la utilidad depurada o alguna proporción gravada con el impuesto adicional de forma que no afecta la primera. Adicionalmente, manifiesta que la tasa mínima no pretende aumentar la base gravable del impuesto, que la renta líquida no es equivalente a la utilidad depurada, y que la tasa mínima no tiene efectos frente a la renta líquida del numeral 1 del artículo 49 del Estatuto Tributario.

12 Al respecto, adujo la Corte Constitucional en sentencia C-488 de 2024: “La Corte advierte que la utilización de la utilidad contable antes de impuestos (UC) como uno de los factores que integran la fórmula para el cálculo de la utilidad depurada (UD) no supone, en sí misma, el gravamen de pérdidas contables ni la imposición de una carga tributaria en ausencia de capacidad contributiva. En efecto, la tasa mínima de tributación únicamente se activa cuando el resultado final de la utilidad depurada es superior a cero, lo cual asegura que la obligación tributaria adicional se funde en la existencia de una capacidad económica real y efectiva. En ese sentido, la UC constituye tan solo un insumo dentro de una fórmula legal más amplia, cuyo diseño impide que se configure una obligación fiscal cuando el contribuyente no presenta una manifestación positiva de capacidad contributiva.”



Para decidir, la Sección parte por precisar que las funciones de interpretación de las normas tributarias en cabeza de la demandada están supeditadas al respeto irrestricto de la Constitución y la ley, de tal forma que no le es dado modificar, restringir o ampliar el contenido sustancial de las normas tributarias y, en particular, de los elementos esenciales del tributo. Lo anterior se desprende del artículo 338 de la Constitución Política que radica en cabeza del legislador la potestad de establecer dichos elementos, consagrando los principios de legalidad y reserva de ley, por lo cual la jurisprudencia de esta corporación ha vetado la posibilidad de la Administración de atribuirse competencias propias del legislador.¹³

Teniendo en cuenta lo anterior, se observa que el artículo 49 del Estatuto Tributario reguló de forma expresa la fórmula para determinar los dividendos y participaciones no gravados, desde la codificación del estatuto con el Decreto 624 de 1989. Esta disposición pese a que fue objeto de diversas modificaciones¹⁴, no sufrió alteraciones con la expedición de la Ley 2277 de 2022.

En su versión vigente y, para la fecha de emisión del concepto, la norma establece un cálculo consistente en tomar la renta líquida gravable más las ganancias ocasionales del respectivo año, para luego restar el impuesto básico de renta y el impuesto de ganancias ocasionales, así como los descuentos por impuestos pagados en el exterior, y al resultado así obtenido se le adicionarán los dividendos o participaciones de sociedades nacionales o domiciliadas en países CAN y los beneficios transmisibles a los accionistas, para establecer la utilidad máxima susceptible de distribuirse como no gravada.

Como se evidencia de la literalidad de la norma y, ante la ausencia de modificaciones expresas por parte del legislador con la expedición de la Ley 2277 de 2022, el cálculo previsto por esa disposición no fue modificado para incluir el impuesto a adicionar resultante del cálculo de la tasa de tributación depurada del artículo 240 parágrafo 6 del Estatuto Tributario. En ese sentido, resulta contrario al principio de legalidad y reserva de ley que la Administración hubiese considerado que este se entendía incluido automáticamente en la norma, pues el legislador no lo dispuso así expresamente.

De hecho, el entendimiento de la demandada genera automáticamente una mayor carga tributaria para el accionista en la medida en que se disminuye el monto de la utilidad susceptible de ser distribuida como dividendo no gravado, con ocasión de la inclusión del impuesto adicionado que disminuye la renta líquida gravable, lo que implica una modificación indirecta en la base y la determinación de las tarifas correspondientes del impuesto al dividendo.

Así mismo, la DIAN equipara erróneamente los conceptos de impuesto básico y neto de renta, en la medida en que el primero resulta de aplicar la tarifa a la renta líquida gravable, mientras que el segundo es el resultado de restar al impuesto básico de renta los descuentos procedentes por ley y no incluye el impuesto de ganancias ocasionales, tal como se refleja en el formulario 110 previsto para presentar la declaración de renta. En consecuencia, el artículo 49 del Estatuto Tributario considera el impuesto básico y no el neto de renta, con independencia de los potenciales efectos del impuesto adicionado derivado de la aplicación de la tasa mínima.

¹³ Sentencia del 26 de febrero de 2020, exp. 23382, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁴ Con las Leyes 223 de 1995, 1607 de 2012, 1819 de 2016, 1943 de 2018 y 2010 de 2019.



Por lo anterior, el numeral 20 del concepto acusado vulnera el principio de legalidad al atribuirse una competencia que correspondía al legislador quien debió modificar el artículo 49 del Estatuto Tributario o establecer expresamente la incorporación del impuesto adicionado en el cálculo de dicha norma. Así, ante el silencio del legislador, no podía la demandada interpretar que el impuesto adicionado debía incorporarse en la fórmula, asimilando conceptos no comparables como el impuesto básico y neto de renta, sin considerar la modificación indirecta en las bases y tarifas del impuesto a los dividendos para los accionistas.

En consecuencia, la Sección anulará el numeral 20 del Concepto, absteniéndose de analizar los demás reparos propuestos por la demandante, sin que las consideraciones del Concepto 013389 de 2024 sean relevantes en este caso dado que este se refirió a la incorporación de la utilidad depurada en la renta líquida gravable, que no del impuesto básico de renta.

3. Costas

Esta Sección no impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, el **Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **DECLARAR** la nulidad del numeral 20 del concepto 100208192- 202 del 22 de marzo de 2024 contentivo de la octava adición al concepto general sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley 2277 de 2022, capítulo VI -Tasa Mínima de Tributación proferido por la DIAN.
2. **NEGAR** la pretensión de nulidad del numeral 12 del Concepto 100208192- 202 del 22 de marzo de 2024 contentivo de la octava adición al concepto general sobre el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley 2277 de 2022, capítulo VI -Tasa Mínima de Tributación proferido por la DIAN.
3. Sin condena en costas.
4. **RECONOCER** personería al abogado Jinnier David Ortiz Herrera, como apoderado de la DIAN en los términos del poder obrante a folio 44 de Samai.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con salvamento parcial de voto



Radicado: 11001-03-27-000-2024-00037-00 (28920)
Demandante: Adriana Catalina Hoyos Jiménez

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>