



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., tres (3) de julio de dos mil veinticinco (2025)

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	Suspensión provisional. Concepto nro. 100208192-202 del 22 de marzo de 2024 numerales 12 y 20. Requisitos específicos de procedibilidad. Tasa mínima de tributación.

AUTO INTERLOCUTORIO

La Sala decide el recurso súplica interpuesto por la parte demandada contra el auto del 16 de diciembre de 2024, proferido por el consejero Milton Chaves García, que decretó la medida cautelar de suspensión provisional de los numerales 12 y 20 del concepto nro. 100208192-202 del 22 de marzo de 2024, los cuales están relacionados con la tasa mínima de tributación dispuesta por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que adicionó el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) profirió el concepto nro. 100208192-202 del 22 de marzo de 2024, el cual contiene la octava adición al concepto general del impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas, con motivo de la Ley 2277 de 2022.

En el punto 12, se cuestionó si: *«¿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)?»*.

Para resolverlo, la autoridad tributaria puso de presente que, conforme el párrafo 5 de la NIC 12, la *«ganancia contable»* es la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias. Así, indicó que el concepto de utilidad contable (UC) puede ser positiva o negativa.

Luego, explicó que el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario establece que la tasa de tributación depurada (TTD) se calcula dividiendo el impuesto depurado (ID) sobre la utilidad depurada (UD) y que la fórmula para determinar este último concepto (UD) parte de la utilidad contable o financiera (UC), a la cual se adicionan y sustraen otros factores. Y manifestó que el inciso segundo del literal b) del parágrafo 6 *ibidem* señala que el cálculo de la TTD no es aplicable cuando la UD es igual o menor a cero.

Con lo anterior, concluyó que si el *«resultado del periodo (utilidad contable o financiera) antes de impuestos refleja pérdidas para la entidad, no implica automáticamente 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 su parte, el punto 20 del concepto se consultó lo siguiente: «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?»

Con el fin de resolver lo anterior, transcribió el artículo 49 del Estatuto Tributario y sostuvo que esta norma regula el monto máximo de dividendos susceptibles de ser distribuidos como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, así como el monto de dividendos gravados, para lo cual se hace referencia al impuesto básico de renta. A continuación, afirmó que la fórmula para calcular la TTD incluye la variable del impuesto neto de renta (INR) y que, «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)'».

De esta forma, aseguró que «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 DEL PROCESO

Solicitud de medida cautelar

Adriana Catalina Hoyos Jiménez, en la demanda, solicitó la suspensión provisional de los numerales 12 y 20 del concepto nro. 100208192-202 del 22 de marzo de 2024, para lo cual expuso el contenido y alcance de los requisitos especiales de procedibilidad de esta medida cautelar¹ e indicó que los numerales que son objeto de controversia infringieron las normas superiores al afirmar que, i) quienes tienen pérdida contable antes de impuestos son sujetos obligados a practicar el cálculo de la TTD y ii) el impuesto a adicionar (IA) pagado debe sumarse en la fórmula del artículo 49 del Estatuto Tributario para determinar los dividendos no gravados en cabeza del accionista que los recibe, sin incrementar de igual forma la base de la utilidad no gravada, a pesar de que las normas en las que la DIAN se fundamenta no señalan lo concluido por la administración.

Confrontó los numerales 12 y 20 del concepto acusado con el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que adicionó el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, y el artículo 49 del *ibidem*, así como con el numeral 9 del artículo 95, el numeral 12 del artículo 150, el artículo 338 y el artículo 363 de la Constitución.

Con relación al numeral 12, precisó que el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 no menciona que uno de los factores para calcular la TTD sea la pérdida contable. En realidad, solo hace alusión a la UC, que corresponde a un resultado positivo porque parte de la existencia de una utilidad financiera depurada. De esta forma, se desconoció el tenor literal de la ley, las normas que regulan la contabilidad, los principios de reconocimiento contable, la intención del legislador y los principios de legalidad, reserva de ley y capacidad contributiva.

¹ Invocó el artículo 231 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, así como el auto del Consejo de Estado, Sección Tercera, del 11 de mayo de 2015, exp. 52149, C.P. Olga Mélida Valle de la Hoz.



Destacó que la postura de la DIAN admite que quienes tienen pérdidas contables estén sujetos a la tasa mínima de tributación, lo cual incorpora nuevos sujetos y hechos gravables no previstos en la ley, les asigna la tarifa prevista en la nueva norma y altera la base del impuesto a las ganancias. Insistió en que la postura del numeral 12 desconoce los principios de justicia, equidad y capacidad contributiva, toda vez que algunos contribuyentes deben estar gravados sobre una base que no es real, y que no denota su capacidad de pago.

Frente al numeral 20, indicó que el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 no modificó ningún concepto relacionado con la fórmula del artículo 49 del Estatuto Tributario, por lo que también se desconoció el tenor literal de la ley, la intención del legislador y el principio de reserva de ley. Puso de presente que, a su juicio, cuando la DIAN establece que el impuesto básico de renta debe afectarse con el impuesto mínimo, que no corresponde al primero, cambia radicalmente el sentido del artículo 49. Y, que ello se agrava si se tiene en cuenta que el concepto demandado no prevé que a la fórmula del cálculo de los dividendos gravados y no gravados deba sumarse la utilidad adicional que sirvió de base al impuesto mínimo, lo que desconoce el sentido del artículo 49 citado.

También dijo que se vulneran los principios de legalidad y reserva de ley, toda vez que con la interpretación demandada los accionistas que reciben dividendos de sociedades van a ver alterado el gravamen a los dividendos que paguen. Al incluir dentro del impuesto básico de renta el IA, sin que de forma paralela se incremente la renta líquida sobre la cual se pagó el impuesto, se aumenta artificialmente uno de los valores que se restan de la fórmula para la determinación del valor máximo susceptible de ser distribuido como dividendos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, sin que se aumente de forma correlativa la base sobre la cual se detrae dicho valor. Lo que insiste altera los elementos del tributo.

Finalmente, destacó que el legislador no tuvo la intención de modificar la connotación que tienen los dividendos como ingreso no gravado, ni el cálculo para determinar la porción susceptible de ser tratada como tal, por lo que no modificó el artículo 49 del Estatuto Tributario, sin embargo, la DIAN usurpó la facultad exclusiva del legislador al dar un alcance a la tasa mínima de tributación que no le corresponde.

Oposición de la solicitud de medida cautelar

La DIAN contravirtió la petición de suspensión provisional afirmando que i) no se infringieron las normas superiores invocadas por la actora, pues el concepto se ajusta al objetivo de que las empresas contribuyan de manera justa con una tasa mínima del 15% sobre la utilidad contable depurada; ii) los apartes demandados no modifican los elementos esenciales del impuesto de renta; iii) la tasa mínima de tributación aplica en los casos previstos en la ley y, como se indicó en el concepto acusado, en principio, no afecta a las sociedades con pérdida contable y fiscal y iv) los argumentos invocados por la actora sobre el perjuicio que se genera a algunos contribuyentes no está demostrado.

Explicó que, el solo hecho de que la UC sea negativa no hace improcedente la aplicación de la TTD, pues los demás factores de la fórmula pueden dar lugar a una UD superior a cero. Así, indicó que no se modificó ningún elemento del tributo.

Reiteró la confrontación normativa efectuada por la demandante y señaló que no se



acreditó alguna infracción ni desconocimiento de los principios de justicia, equidad y capacidad contributiva.

Decisión impugnada

El consejero Milton Chaves García, mediante auto del 16 de diciembre de 2024, decretó la suspensión provisional solicitada, para lo cual efectuó la confrontación de las disposiciones objeto de controversia con el artículo 49 y el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

Manifestó que el numeral 12 del concepto infringió las normas superiores porque, en él, la DIAN afirmó que el factor UC podía ser negativo a pesar de que eso no fue previsto por el párrafo 6 del artículo 240 *ibidem*. Dicha disposición señala que la tasa mínima de tributación sería aplicable a los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta de que trata el artículo 240-1 *ibidem*, salvo las personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país, y que se da a partir de la utilidad financiera depurada, es decir, que la TTD solo se aplica a los contribuyentes que obtuvieron utilidad en el ejercicio, más no a quienes tuvieron pérdidas contables.

De otro lado, sostuvo que el numeral 20 estableció que el impuesto a adicionar (IA) que resulta de la aplicación de la tasa mínima de tributación hace parte del impuesto básico de renta a que hace alusión el artículo 49 del Estatuto Tributario para calcular los dividendos gravados y no gravados, empero, la DIAN omitió que el legislador no lo dispuso así, ni esa fue la finalidad de la norma, pues esto daría lugar a una mayor carga tributaria para el accionista por reducir el monto máximo de dividendos no gravados.

Manifestó que el impuesto de renta se depura conforme el artículo 26 del Estatuto Tributario, de modo que, como lo manifestó el concepto del Centro de Estudios Tributarios, la DIAN se equivoca al considerar que el INR, que no incluye al impuesto de ganancias ocasionales, se equipara al impuesto sobre la renta y complementarios, que si lo incluye.

Finalmente, aseguró que el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario rige para los contribuyentes del impuesto sobre la renta previstos en ese artículo y el 240-1 *ibidem*, de modo que se circunscribe a quienes aplican la tarifa general para personas jurídicas, «*sin que haya una disposición expresa para aplicar los efectos de la tasa mínima de tributación a las utilidades gravadas y no gravadas que se pagan como dividendos no gravados a los accionistas.*»

Así, concluyó que se afecta la base gravable del impuesto en cabeza de los accionistas, pues incrementa uno de los factores que se restan de la fórmula del artículo 49 del Estatuto Tributario, lo que conlleva a que se genere un menor valor de los dividendos no gravados.

Recurso de súplica

La DIAN interpuso oportunamente el recurso² y adujo que los apartes del concepto acusado no vulneran las normas superiores, según las siguientes consideraciones:

El numeral 12 del concepto acusado no indicó de manera imperativa que las

² El auto que decidió la medida cautelar fue notificada mediante estado comunicado el 18 y fijado el 19 de diciembre de 2024. Así, el recurso presentado el miércoles 15 de enero de 2025, fue oportuno conforme el literal c) del numeral 4 del artículo 246 de la Ley 1437 de 2011. Cfr. Samai, índices 35 y 39.



sociedades que arrojen pérdida contable deben estar sujetas a la TTD. Aspecto que dijo se establece al comparar el numeral en mención cuando señala *«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. Sin embargo, si la Utilidad Depurada (UD) es inferior a cero (0), no se calcula la TTD conforme lo establece el literal b del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario.»*, frente al auto recurrido que sostuvo, *«El numeral 12 del concepto demandado señaló que las sociedades que arrojen una pérdida contable deben estar sujetas a la carga fiscal que impone la Tasa de Tributación Depurada, sin que así lo haya precisado el artículo 240 del ET modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.»*

Advirtió que, en consonancia con la norma superior, el numeral 12 indica expresamente que, si el resultado del período antes de impuesto refleja pérdidas para la entidad, no implica automáticamente la exclusión del cálculo de la TTD, toda vez que, deben considerarse otros factores de la fórmula como las diferencias permanentes (DPRL), por lo que es posible que la UD resultante sea positiva.

Observó que, el concepto nro. 100208192-87 del 14 de febrero de 2024 señaló que, cuando el ID es cero, la TTD también será cero por ser el resultado de la división con la UD. Argumentó que lo anterior se debe a la conexidad entre las normas tributarias y la contabilidad, que establece los límites al reconocimiento y la medición de los hechos económicos³.

Sostuvo que las disposiciones objeto de controversia no desconocen el alcance del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, pues su objetivo es garantizar que las empresas tributen de manera justa, estableciendo un mínimo del 15% sobre la utilidad financiera depurada.

Indicó que la TTD, parte de la utilidad contable o financiera antes de impuesto para depurarla al deducir conceptos como ingresos, costos o gastos reconocidos en el estado de resultado integral, aspecto que guarda relación con el artículo 21-1 del Estatuto Tributario. Así, que la interpretación realizada sobre el cálculo de la TTD se origine de la utilidad contable no se aleja de lo dispuesto por el legislador, pues su depuración debe partir de los hechos que reconoce la contabilidad con el fin de que la base fiscal se acerque a la contable.

Con relación al numeral 20, sostuvo que el acto administrativo no modificó los elementos del tributo, en especial no alteró la base gravable del impuesto en cabeza de los accionistas que reciben dividendos. Argumentó que, el auto recurrido concluye de manera errada que el concepto se aparta de la norma superior pues no dispuso que el impuesto a adicionar que resulte de la aplicación de la TTD hace parte del impuesto básico de renta, de que trata el artículo 49 del Estatuto Tributario, para lo cual hizo referencia al contenido de dicha norma, a la conclusión del numeral demandado, y al párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto.

Precisó que, la consulta que dio lugar a la interpretación se centró en establecer si de acuerdo con el artículo 49, numerales 1, 2 y 3 del Estatuto Tributario, la 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, interrogante que fue absuelto remitiéndose a los artículos 49 y 240 del Estatuto Tributario, para concluir que no, luego de un análisis integral de las normas superiores.

³ En este punto citó el párrafo 1.2. del Marco Conceptual para la Información Financiera, los artículos 1 y 3 de la Ley 1314 de 2009 y la Sentencia C-1018 de 2012 de la Corte Constitucional.

Sobre el tema analizado puntualizó que i) atendiendo lo establecido en el numeral 1 del artículo 49 del Estatuto Tributario, la renta líquida gravable se determina conforme al artículo 26 ibidem, la cual no incluye la utilidad depurada (UD) o alguna proporción gravada con el impuesto a adicionar (IA) en el marco de TTD; ii) del texto del párrafo 6 del artículo 240 citado no se desprenden depuraciones adicionales en la obtención de la renta líquida gravable dentro del régimen ordinario del impuesto sobre la renta; iii) el párrafo en comento no persigue aumentar la base gravable del impuesto sobre la renta toda vez que lo que pretende es establecer una TTD que no puede ser inferior al 15%, y que en caso de que el porcentaje resultante sea menor, lo procedente es adicionar el impuesto necesario para alcanzar esta tarifa mínima, sin alterar la utilidad depurada; iv) si bien en algunos casos se puede dar una adición de impuesto, al final lo que se pretende es llegar a la tarifa mínima establecida por el legislador, que no puede confundirse con la base gravable del impuesto; v) la renta líquida gravable y la utilidad depurada no son equivalentes, dado que difieren en su propósito y en los elementos a partir de los cuales se calculan y no existen reglas que permitan establecer una relación directa entre ambas, lo que descarta la posibilidad de determinar una proporción de la utilidad depurada gravada con la TTD para agregarla a la renta líquida gravable del artículo 26 del Estatuto Tributario; vi) la tasa mínima de tributación no modifica las reglas de determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta, por consiguiente, el impuesto a adicionar (IA) para alcanzar esta tasa no conlleva afectar, ni aumentar en ninguna proporción la renta líquida gravable, ya que su propósito es asegurar que la tasa efectiva de tributación sobre la utilidad depurada cumpla con el mínimo establecido por ley; y vii) la TTD no tiene efectos frente a la renta líquida gravable del numeral 1 del artículo 49 del Estatuto Tributario, que establece el procedimiento para la determinación de las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

Insistió en que, 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. Y, la tasa mínima de tributación no es homologable ni asimilable al impuesto básico de renta, porque, el artículo 49 del Estatuto Tributario regula el monto máximo susceptible de dividendos 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. En contraste para efectos de calcular la TTD se debe tener en cuenta la variable (INR) impuesto neto de renta, en consideración a lo dispuesto en el párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

Puso de presente que el citado párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario fue declarado constitucional por las Sentencias C-219 de 2024, por aspectos de forma, y C-488 del mismo año, por motivos sustanciales. De esta última providencia, destacó que se declaró exequible la expresión «UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos» y la sigla «UC» porque, conforme el comunicado de prensa publicado hasta ese momento, no infringen el principio de capacidad contributiva debido a que el legislador cuenta con amplio margen de configuración para definir qué se entiende por ingreso, concepto que constitucionalmente no está atado al incremento neto del patrimonio.

Concluyó, manifestando que, la medida cautelar decretada es improcedente porque de la confrontación de los numerales 12 y 20 del concepto en cuestión con las normas superiores invocadas no se vislumbra vulneración alguna.



Oposición al recurso de súplica

La demandante controvertió el recurso señalando que la DIAN no discute que, como resultado de una confrontación normativa, se concluya que existió una infracción, sino que trata de discutir aspectos que no están vinculados al litigio. En concreto, se refirió a la impertinencia de los siguientes aspectos: *i)* el objetivo de la TTD, *ii)* la remisión a normas contables, *iii)* la depuración prevista en el parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, y *iv)* la inexistencia de un incremento de la base gravable del impuesto sobre la renta por la aplicación de la TTD. En consecuencia, sostuvo que el recurso no propone verdaderos reparos contra la decisión inicial.

Sostuvo que si la DIAN debía explicar en escrito aparte (recurso) lo que quiso decir en el numeral demandado para que se entienda porque no contradice la ley, evidencia que sí entra en contradicción. En su concepto, la autoridad tributaria no expone de forma razonada su fundamento para afirmar que la UC incluye la pérdida financiera, sino que se limitó a repetirlo porque así se expuso en el concepto objeto de controversia, contrariando un concepto expedido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Además, los antecedentes legislativos de la norma permiten determinar que siempre se quiso partir de una utilidad positiva y el legislador limitó la aplicación de la TTD a situaciones donde existe una utilidad contable.

En cuanto al numeral 20, señaló que los cargos del recurso resultan infundados, pues desconocen que ese numeral vulnera normas superiores y advierte que lo que debe revisarse para efecto de decidir la súplica es que el aparte demandado no fue dispuesto por el legislador ni fue la finalidad de la norma.

Reitera que el artículo 49 del Estatuto Tributario no hace referencia al impuesto a adicionar, por lo que la DIAN no podía incluirlo vía concepto. Insistió en que la autoridad tributaria trajo a colación argumentos que no se relacionan con el auto impugnado y que lo que está en discusión es que ninguna norma señala que el concepto de impuesto básico de renta, previsto en el citado artículo 49, corresponde al impuesto neto de renta más el impuesto a adicionar.

En cuanto a las sentencias de constitucionalidad invocadas por la demandada, sostuvo que en el comunicado de prensa de la Sentencia C-488 de 2024 no se evidencia que se haya analizado la posibilidad de que una empresa con pérdida contable deba efectuar el cálculo de la TTD ni si el impuesto a adicionar afecta el cálculo de dividendos no gravados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sala decidir el recurso de súplica interpuesto por la DIAN contra el auto del 16 de diciembre de 2024, proferido por el consejero Milton Chaves García, que decretó la medida cautelar de suspensión provisional de los numerales 12 y 20 del concepto nro. 100208192-202 del 22 de marzo de 2024.

Competencia

La Sala es competente para proferir esta providencia, con exclusión del despacho que profirió el auto recurrido, según lo previsto en el literal c) del numeral 2 del artículo 125 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.



Procedencia del recurso

El auto que decide sobre medidas cautelares proferido en procesos de única instancia es susceptible del recurso de súplica por mandato del numeral 2 del artículo 246 de la Ley 1437 de 2011, en concordancia con el numeral 5 del artículo 243 *ibidem*.

De otro lado, la actora se opuso al recurso señalando que la DIAN no formuló verdaderos reparos contra el auto impugnado, sino que trató de desviar el debate hacia aspectos que resultan impertinentes en la discusión.

Para verificar lo anterior, la Sala observa que el auto impugnado fundamentó la suspensión provisional del numeral 12 del acto acusado en que el legislador no previó expresamente que la UC pueda ser negativa y en que la tasa mínima de tributación parte de una utilidad financiera depurada. Por su parte, la DIAN se sustentó que no existe infracción porque limitó la aplicación de la TTD ante una UC negativa, siempre y cuando los demás factores de la fórmula den lugar a una UD positiva, es decir, que no opera en todos los casos. Además, sostuvo que los factores de su cálculo están relacionados con las normas y principios de la contabilidad y que la UC fue declarada constitucional.

De otro lado, el auto impugnado decretó la suspensión del numeral 20 con fundamento en que el legislador no dispuso que el IA haga parte del impuesto básico de renta para determinar los dividendos no gravados, y que se afecta la base gravable del impuesto en cabeza de los accionistas pues incrementa uno de los factores que se restan de la fórmula del artículo 49 del Estatuto Tributario, lo que conlleva a que se genere un menor valor de los dividendos no gravados. Para controvertir lo anterior, la DIAN sostuvo que no modificó los elementos del tributo, que la consulta fue absuelta remitiéndose a los artículos 49 y 240 del Estatuto, luego de un análisis integral de las normas superiores, que el impuesto básico de renta corresponde al impuesto neto de renta más el impuesto a adicionar, que la tasa mínima de tributación no es asimilable al impuesto básico de renta y que si bien en algunos casos se puede dar una adición del impuesto, lo que se pretende es llegar a la tarifa mínima establecida por el legislador, que no puede confundirse con la base gravable del tributo.

Según se observa, el recurso controvierte los fundamentos del auto impugnado. En consecuencia, la Sala procederá a analizar de fondo la súplica interpuesta por la DIAN.

Análisis del caso concreto

1. Requisitos especiales de la medida cautelar de suspensión provisional

El artículo 231 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece los requisitos especiales de procedibilidad de la suspensión provisional y señala que esta medida cautelar procede por la violación de las normas superiores. Esta norma es concordante con el artículo 88 *ibidem*, que relaciona directamente la suspensión provisional con la enervación preliminar de la presunción de legalidad.

Se destaca que la decisión sobre la suspensión provisional únicamente constituye un estudio preliminar de legalidad, no definitivo, pues el estudio de fondo del litigio



está reservado para la sentencia. Por este motivo, el artículo 231 de la Ley 1437 de 2011 dispuso que la violación de las normas superiores solo puede ser demostrada, para efectos de decretar la suspensión provisional, por alguno de dos métodos especiales. El primero consiste en el «análisis» del contenido del acto y su «confrontación» con dichas normas superiores invocadas por el demandante, mientras que el segundo es el estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

2. Respetto del numeral 12 del concepto demandado

Según la DIAN, el concepto no afirmó de forma categórica que todos los contribuyentes con pérdida contable deban aplicar la TTD, sino solo cuando los demás factores (en especial la adición de diferencias permanentes) dieran lugar a una UD positiva. Además, sostuvo que solo una UD menor o igual a cero excluye la aplicación del parágrafo 6 del artículo 240 ibidem y que los factores del cálculo previsto en esta norma están relacionados con las normas y principios de la contabilidad. Finalmente, indicó que la expresión UC de la ley fue declarada exequible por las sentencias C-219 y C-488 de 2024.

Para decidir, se pone de presente que la primera de las sentencias de constitucionalidad referidas únicamente analizó aspectos formales de la expedición del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, por lo que no verifica algún punto relacionado con el asunto de la referencia.

Por su parte, la Sentencia C-488 de 2024 sí estudió aspectos sustanciales de esa norma para lo cual, en principio, definió la expresión «UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos» del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

Se destaca que, dentro de sus consideraciones, manifestó que «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»⁴. 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»⁵.

Conforme lo anterior, en principio, la noción legal de utilidad contable o UC del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, se refiere a un concepto contable definido por la NIC 12 como la ganancia neta o la pérdida neta. Y esta definición puede tener efectos fiscales, conforme lo prevé la Ley 1314 de 2009.

De esta forma, atendiendo el alcance de la ley que en un principio determinó la Corte Constitucional, un ejercicio de confrontación normativa entre el acto acusado y la ley invocada como violada no permite determinar alguna infracción que sustente la medida cautelar de suspensión provisional.

En todo caso, la Sala precisa que, como lo indicó la DIAN, la TTD no es aplicable cuando, independientemente de que la UC sea positiva o negativa, la aplicación de

⁴ 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).

⁵ 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).

los demás factores de la fórmula fijada por el legislador de como resultado una UD de cero o negativa.

En la oposición al recurso, la actora sostuvo que i) si el legislador no mencionó la pérdida, por lo que solo es admisible interpretar que la UC sea positiva; ii) la DIAN utilizó el recurso de súplica para explicar el alcance del concepto, lo que considera demuestra que existe una infracción; iii) la autoridad tributaria no explica razonadamente por qué incluye las pérdidas en el concepto de UC; iv) se infringió un concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública que aseguró que la UC debe ser positiva; y v) los antecedentes legislativos permiten determinar que el legislador siempre partió de que la UC sea positiva.

Al respecto, se reitera que la Sentencia C-488 de 2024, determinó el alcance de la expresión «UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos» del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario y señaló que se refiere a la ganancia neta o a la pérdida neta del ente económico. En consecuencia, un ejercicio de confrontación normativa no permite advertir *prima facie* la violación de la ley.

De otro lado, examinado el contenido del acto acusado, se observa que la DIAN fundamentó su concepto de la UC en lo previsto en la NIC 12, por lo que existió una explicación razonada de las conclusiones de la autoridad tributaria.

Por lo expuesto, prospera este cargo del recurso de súplica.

3. Sobre el numeral 20 del concepto demandado

Según la DIAN, el numeral 20 del concepto acusado no modificó los elementos del tributo. De igual modo, indicó que la consulta fue resuelta con fundamento en los artículos 49 y 240 del Estatuto Tributario, luego de un análisis integral de las normas superiores, que el impuesto básico de renta corresponde al impuesto neto de renta más el impuesto a adicionar, que la tasa mínima de tributación no es asimilable al impuesto básico de renta y que se podría dar una adición del impuesto, pero lo que se pretende es llegar a la tarifa mínima establecida por el legislador, que no puede confundirse con la base gravable del tributo.

Con relación a este punto, es necesario tener presente que el artículo 49 *ibidem* regula la determinación de los dividendos y participaciones no gravados, para lo cual establece que se debe partir de la renta líquida gravable de la sociedad más las ganancias ocasionales gravables, a lo cual «le restará el resultado de tomar el impuesto básico de renta y el impuesto de ganancias ocasionales liquidado por el mismo año gravable (...)», menos algunos descuentos tributarios.

Al resultado de la anterior operación, se adicionarán los dividendos de otras sociedades nacionales o domiciliadas en países de la CAN que tengan carácter de no gravados, así como cualquier otro beneficio o tratamiento especial comunicable al accionista. El resultado final de lo anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Ahora bien, según se observa, el artículo 49 del Estatuto Tributario determinó la fórmula para determinar los dividendos no gravados a partir de diferentes parámetros como la renta líquida gravable y el impuesto básico de renta, entre otros.



El concepto en el citado numeral 20 concluyó que el impuesto básico de renta previsto en el artículo 49 del Estatuto Tributario corresponde al impuesto neto de renta (INR) más el impuesto a adicionar (IA) y, que la TTD no es homóloga ni equiparable al impuesto básico de renta. Sin embargo, en un estudio preliminar, no se evidencia que esta afirmación de la demandada se desprenda claramente del contenido del párrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

De este modo, un ejercicio de confrontación normativa permite advertir que el concepto acusado excedió lo dispuesto por el legislador y, por lo tanto, *prima facie*, incurrió en una infracción que hace procedente la suspensión provisional de este punto.

Conclusión

El recurso de súplica prosperó parcialmente, pues no se cumplen los requisitos específicos de procedibilidad de la suspensión provisional del artículo 231 de la Ley 1437 de 2011 con relación al punto 12 del concepto acusado. En consecuencia, la Sala modificará el ordinal primero del auto impugnado con el fin de declarar la suspensión provisional solo del punto 20.

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. **Modificar** el ordinal primero del auto proferido el 16 de diciembre de 2024, por el consejero Milton Chaves García, el cual quedará así:

«Primero: decreta la suspensión provisional de los efectos del numeral 20 del concepto nro. 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».

2. **Confirmar** en lo demás el auto recurrido.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano 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>