

Documento **TRIBUTAR-io**

Febrero 7 de 2023

Número 832

PROYECTO DE RESOLUCIÓN FORMULARIO 110: PROS Y CONTRAS

El pasado 1 de febrero la DIAN publicó un proyecto de resolución por medio del cual se prescribirá el formulario de declaración de renta para personas jurídicas y entidades asimiladas, y para personas naturales no residentes en el país. Este proyecto, que admitía comentarios hasta el día 4 de febrero, busca emitir el formulario que habrá de ser utilizado por el AG 2022 y la fracción de año 2023 por los sujetos señalados, adecuando su contenido a los recientes cambios introducidos por la ley de reforma tributaria, particularmente el VAA (valor a adicionar) y el IA (impuesto adicional) que derivan de la limitación de beneficios y de la tributación mínima, renglones nuevos que, por su puesto, solamente tendrán aplicación para el año 2023 y posteriores.

En consecuencia, la DIAN está haciendo su tarea con anticipación para permitir el debido cumplimiento de la obligación formal de declarar la renta por los sujetos ya mencionados.

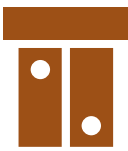
Pues bien, el proyecto de formulario amerita varios comentarios y precisiones:

(i) El artículo 90 de la ley de reforma ordena a la DIAN a incluir en el formulario de declaraciones, la información necesaria para realizar estudios, cruces de información, análisis estadístico con enfoque de género y que permitan proponer disminuciones de inequidades estructurales. Nada se incluye en el proyecto para cumplir esta orden legal.

(ii) La sobretasa. El artículo 240 del ET establece una sobretasa para el sector financiero y para otros sectores. En el formulario de años anteriores, la sobretasa se declara como un tributo separado del impuesto de renta, precisamente, porque es una sobretasa que si bien se calcula con los mismos lineamientos del impuesto de renta, no es propiamente impuesto de renta, sino una sobretasa al mismo.

En el proyecto de formulario se cambiaría el sitio para declarar la sobretasa, incluyéndola justo en el renglón siguiente al de impuesto sobre la renta líquida gravable y haciendo parte del resultado denominado "total impuesto sobre las rentas líquida gravables". Es decir, acorde con la nueva visión que emana del proyecto de formulario, la sobretasa dejaría de ser un tributo separado y ahora calificaría como parte del impuesto sobre la renta líquida gravable.

(iii) El VAA: dada la implementación de la limitación de beneficios ordenada por el artículo 259-1 del ET, se incluye un renglón especial para declarar el valor que resulte de la aplicación de esta nueva limitación. Este valor se incluye justo después del "total impuesto de renta sobre las rentas líquidas gravables" y antes del renglón de "descuentos tributarios".



(iv) El IA: en aplicación de la tributación mínima, se crea un renglón para incluir el valor del impuesto a adicionar para completar el 15% de tasa de tributación mínima ordenada por la ley. El punto es que se el IA se incluye como parte del impuesto de renta, integrándolo al impuesto neto de renta.

(v) El impuesto neto de renta. Según se acaba de señalar, dada la inclusión de la sobretasa, el VAA y el IA dentro de los renglones antes indicados, tales conceptos harían parte del impuesto neto de renta.

Los efectos que emanan de estos cambios...

Varios impactos derivarán de este diseño propuesto para el formulario, que rebasan algunos lineamientos dispuestos en la ley.

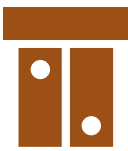
Primero, los descuentos tributarios. El artículo 259 del ET indica que los descuentos tributarios no pueden exceder el valor del impuesto **básico de renta**. Sin embargo, en las instrucciones que acompañan el proyecto se dice que *"En ningún caso el descuento tributario puede exceder el impuesto sobre la renta líquida gravable."*

Al incluir la sobretasa como parte del impuesto sobre las rentas líquidas gravables y el VAA como adicional a ellas, automáticamente se está dando licencia a los contribuyentes para afectar con descuentos tributarios tales conceptos de pago. Ello de por sí sería favorable a los contribuyentes; el problema es que la norma superior limita los créditos tributarios al impuesto básico de renta y aunque no hay definición en el ET sobre este concepto, su mención dentro de las únicas dos normas vigentes que lo refieren (artículo 49 y 259) deja ver con total nitidez que el impuesto básico es el que resulta de aplicar la tarifa nominal del impuesto a la base gravable. Por tanto, ni la sobretasa, ni el VAA ni el IA son parte del impuesto básico de renta, lo que genera una violación al concepto mencionado.

Segundo, el impuesto neto de renta. Nadie duda que el impuesto neto de renta es el que resulta de tomar el impuesto básico menos los descuentos tributarios. La expresión impuesto neto de renta está mencionada cuatro veces en el ET: artículo 240 a propósito de la tributación mínima; artículo 689-2 y 689-3 alusivos al beneficio de auditoría; y en el artículo 807 (anticipo). Incluir la sobretasa, el VAA y el IA como parte del impuesto neto, impacta los conceptos indicados.

Tercero, liquidación del anticipo de impuesto de renta. Si acorde con el nuevo diseño del formulario, la sobretasa, el VAA y el IA son parte del impuesto neto de renta, ello llevará a que los contribuyentes queden obligados a liquidar anticipo de impuesto de renta tomando en cuenta tales conceptos. Grave parece el asunto porque los contribuyentes sujetos a sobretasa tienen que liquidar un anticipo de sobretasa, quedando obligados a liquidar adicionalmente anticipo de impuesto sobre la renta sobre tal concepto de pago. Quienes deban liquidar impuesto mínimo, igualmente quedarían sujetos a pagar anticipo para el año siguiente sobre el monto resultante de esa tributación mínima.

Cuarto, incluir la sobretasa en 2022 como parte del impuesto neto de renta, permitirá a los sujetos obligados a quedar inmersos en el beneficio de auditoría,



porque en el año 2021, la sobretasa no hizo parte del impuesto neto. Interesante, pero ilegal balanza para determinar este beneficio.

Quinto, los dividendos gravados y no gravados del artículo 49 del ET. Para calcular los dividendos no constitutivos de renta, se debe tomar el valor del impuesto básico de renta. Si la sobretasa hace parte del impuesto sobre las rentas líquidas (es decir, del impuesto básico), ello indicará que dicho monto tendría que computarse como parte del cálculo del dividendo no gravado.

Sexto, la liquidación de sanción por extemporaneidad. Esta sanción se liquida sobre el impuesto a cargo. Hasta el año 2021, la sobretasa no hace parte del impuesto a cargo; por ello, al incluirse en el proyecto como parte del impuesto de renta, automáticamente daría base para liquidar la sanción mencionada.

Séptimo, finalmente, el cálculo de la renta por comparación patrimonial. Indica el artículo 237 del ET que para el cálculo se sustrae el valor del impuesto de renta y complementarios pagados durante el año. Según deriva del proyecto de formulario, para estos fines habría de tenerse en cuenta no solo el impuesto de renta y ganancia ocasional, sino también la sobretasa, el VAA y el IA.

En resumen, so pretexto de acomodarse a los cambios derivados de la reforma, la DIAN busca abrir camino, quizá para generar un mayor recaudo, imponiendo un criterio nuevo sobre conceptos viejos que son completamente pacíficos en el entendimiento de los operadores del Derecho. Entendemos nosotros que la función de la DIAN no es suplir o completar la ley, sino apegarse a ella. Por tanto, si la ley no hizo modificación alguna sobre los mentados conceptos, incluir la sobretasa, el VAA y el IA como parte del impuesto neto de renta genera un exceso legal que urge ser revisado y corregido. ¿Aló?

TRIBUTAR ASESORES SAS, Empresa Colombiana líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga, exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.

Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.