

A large, thin, dotted line frame surrounds the central text, forming a rectangular border with rounded corners.

ESTRATEGIA TRIBUTARIA

JAVIER GARCÍA RESTREPO

García Restrepo, Javier E., autor

Estrategia tributaria : elementos en el impuesto de renta de las sociedades / Javier E.

García Restrepo. -- Segunda edición. -- Bogotá : Ecoe Ediciones, 2024.

351 páginas.

Incluye datos curriculares del autor -- Incluye referencias bibliográficas y bibliografía.

ISBN 978-958-503-841-7 (impreso) -- 978-958-503-842-4 (epub)

1. Compañías - Impuestos - Colombia 2. Impuestos sobre la renta - Contabilidad - Colombia 3. Derecho fiscal - Colombia

CDD: 336.24309861 ed. 23

CO-BoBN- a1135262



Área: *Economía, finanzas, empresa y gestión*

Subárea: *Impuestos y tributación*



© Javier García Restrepo

© Ecoe Ediciones S.A.S.
info@ecoeediciones.com
www.ecoeediciones.com
Carrera 19 # 63 C 32
Teléfono: (+57) 321 226 46 09
Bogotá, Colombia

Segunda edición: Bogotá, enero del 2024

ISBN: 978-958-503-841-7
e-ISBN: 978-958-503-842-4

Coordinadora editorial: Ana María Rueda G.
Coordinadora de producción editorial:
Paula Bermúdez B.
Editora de adquisiciones: Alejandra Cely R.
Corrección de estilo: Andrés Caro
Diagramación: Denise Rodríguez
Carátula: Nicol Pulido
Impresión: Carvajal Soluciones de
Comunicación S.A.S.
Carrera 69 #15-24

*Prohibida la reproducción total o parcial por cualquier medio
sin la autorización escrita del titular de los derechos patrimoniales.*

Impreso y hecho en Colombia - Todos los derechos reservados

Dedico este libro, en primer lugar, a mi esposa Claudia María Escobar Aristizábal quien, con su apoyo y sabiduría, me ha facilitado las tareas que he emprendido en el arduo oficio de escribir, y, en segundo lugar, a mis dos hijos Luisa María y Daniel, que son el faro y el motivo para seguir en estas tareas.

CONTENIDO

PRÓLOGO	XXVII
INTRODUCCIÓN	XXIX
CAPÍTULO 1. HERMENÉUTICA JURÍDICA	1
Introducción	1
La interpretación jurídica.....	2
Tipos de interpretación.....	2
a) Interpretación meramente cognoscitiva	2
b) Interpretación reproductiva	2
c) Interpretación normativa	2
Formas del pensamiento jurídico.....	3
Objetivos de la interpretación jurídica	3
La interpretación en Colombia.....	3
Ley 153 de 1887	4
Definición de hermenéutica jurídica.....	4
Métodos de interpretación	5
Sistemas de interpretación	5

Clases de interpretación	6
a. Interpretación legislativa	7
b. Interpretación judicial	10
c. Interpretación doctrinal	11
Los conceptos de la DIAN.....	12
Métodos de interpretación	13
Significado de los términos	14
La interpretación gramatical en el Código Civil Colombiano	15
La escuela de los glosadores.....	15
Glosadores.....	16
Posglosadores.....	16
Críticas a la escuela de la exégesis.....	16
Las antinomias.....	19
El origen de la antinomia	19
Solución de las antinomias	20
Aplicación de interpretación sistemática	24
Técnicas de decisión.....	25
La normatividad en el ámbito colombiano en cuanto a la jerarquía	27
Especialidad	27
Doble jerarquía de la norma	27
Reglas generales de interpretación en la doble jerarquía de la norma	28
Desde la Corte Constitucional	28
Temporalidad	29
Interpretación extensiva.....	30
Interpretación restrictiva.....	30
Interpretación por equidad.....	31
Hermenéutica jurídica y estrategia tributaria	31
Conclusión	32
CAPÍTULO 2. ABORDANDO LA ESTRATEGIA	33
Introducción	33
La estrategia	34
Definiciones de estrategia	34

Estrategia y planificación	35
Estrategia y táctica.....	36
Tributación y estrategia	37
De la estrategia a la cláusula anti-abuso	38
Evasión y elusión tributarias	38
Control de la evasión tributaria por parte del Estado	38
Abuso en materia tributaria	40
Abordando el tema tributario desde lo estratégico	40
El impuesto alternativo.....	42
La franja estratégica	43
El diagnóstico tributario	44
Diagnóstico y pronóstico	44
Los principios rectores del diagnóstico	45
Los principios aplicados en el diagnóstico tributario	45
Direccionamiento empresarial	46
Etapas del diagnóstico	47
Cálculo de la utilidad susceptible de distribuir como no gravada.....	57
Efecto de minoraciones estructurales e incentivos tributarios en los dividendos	58
De la teoría al cálculo matemático.....	59
Ecuaciones tributarias	59
La ecuación contable de la utilidad.....	60
La ecuación tributaria de la renta líquida	60
Ecuación de la utilidad susceptible de distribuir como no gravada (USDNG)	60
Ecuación de la utilidad susceptible de distribuir como gravada (USDG).....	61
La doble imposición en los dividendos y la USDNG	62
Sensibilización de las ecuaciones tributarias.....	62
La ecuación de los ingresos	63
La ecuación de los costos.....	64
La ecuación de las deducciones	65

Ecuación de la renta líquida sensibilizada con costos y deducciones.....	65
En la elaboración de la declaración de renta.....	66
En la conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida	66
El estudio subsecuente de las ecuaciones tributarias	66
Algunas ecuaciones de manejo general.....	66
Ecuación de la Renta Líquida Gravable (RLG)	67
Ecuación de la renta presuntiva.....	67
Ecuación del Impuesto sobre la Renta Líquida (IRL).....	67
Ecuación del impuesto a cargo	68
Impuesto Por Pagar (IPP).....	68
Saldo a pagar por Impuestos (SPI).....	68
Alternativas en las ecuaciones tributarias	68
Conclusión	69
CAPÍTULO 3. LA PRESUNCIÓN EN EL IMPUESTO DE RENTA	71
Introducción	71
La presunción: un nuevo panorama en la estrategia tributaria.....	72
Los elementos estratégicos de las presunciones	72
Presunciones imprescindibles	73
Renta presuntiva (artículos 188 a 193 del Estatuto Tributario)	73
La operatividad	74
Estrategias generales en la renta presuntiva.....	76
Estrategias específicas con la renta presuntiva	76
Limitación adicional a la compensación de pérdidas fiscales	80
El cálculo del impuesto mínimo de renta	83
Cálculo del impuesto de renta teniendo en cuenta el impuesto mínimo	83
Cálculo del impuesto neto de renta	84
Uso de un segundo elemento estratégico.....	85
Posibilidad de evitar que un descuentos tributario se pierda.....	85
Conclusión	87
Interés presuntivo	88

Renta por comparación patrimonial	89
El cálculo de la renta por comparación patrimonial	90
El elemento estratégico	92
Presunciones preventivas	92
Datos estadísticos	93
Planteamiento estratégico	94
Costos estimados y presuntos.....	94
Costos estimados y presuntos en la venta de activos fijos	94
Planteamiento estratégico	95
Alternativa estratégica en la venta de bienes inmuebles	97
Conclusión	102
La segunda circunstancia planteada en el artículo 90 del Estatuto Tributario	102
Planteamiento estratégico	103
Costos estimados y presuntos en otros activos	103
Presunción en el costo fiscal en cultivo de café	103
Planteamiento estratégico	104
Costo de los bienes incorporados formados.....	104
Planteamiento estratégico	104
Presunciones sancionatorias	104
Presunción en juegos de azar.....	105
De las ecuaciones tributarias	105
Planteamiento estratégico	107
Presunción de renta gravable por ingresos en divisas	107
Planteamiento estratégico	107
Renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro.....	107
Planteamiento estratégico	108
Las facultades de la DIAN	108
Presunción por diferencia en inventarios: el camino para el cálculo de las ventas gravadas omitidas.....	108
Planteamiento estratégico	111
Presunción de ingresos por control de ventas.....	111

Planteamiento estratégico	114
Presunción por omisión de registro de ventas	114
Planteamiento estratégico	116
Planteamiento estratégico	119
El rastreo de las presunciones	119
Conclusión	120
CAPÍTULO 4. ESTRATEGIA Y PLANIFICACIÓN.....	123
Introducción	123
El significado de estrategia.....	124
El planteamiento de una estrategia	124
Factores que inciden en el éxito de la estrategia.....	125
Elección de la estrategia tributaria.....	126
Valor de una estrategia tributaria.....	127
Variaciones e indicadores internos	127
Los indicadores sectoriales	128
El horizonte impositivo general	130
Los impuestos	131
Estructura del impuesto de renta en Colombia.....	132
Creación de los tributos.....	132
Del principio de legalidad	133
Impuesto justo	133
La evasión fiscal.....	134
La elusión fiscal.....	134
Responsabilidad social del impuesto	134
La realidad estratégica	134
Beneficios e incentivos tributarios y minoraciones estructurales.....	134
Las minoraciones estructurales.....	135
Los beneficios tributarios	135
Los incentivos	135
Beneficios tributarios y minoraciones estructurales (diferencias)	136
Beneficios.....	136
Minoraciones estructurales.....	136

Clases de incentivos	136
Incentivos directos	136
Incentivos indirectos.....	137
Tratamiento de los incentivos tributarios	137
Los principales beneficios tributarios	138
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y rentas exentas	139
Los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	139
Las rentas exentas	140
El límite de las rentas exentas	143
De la minoración estructural al beneficio tributario	144
Beneficios o incentivos en los costos	145
Beneficios o incentivos en las deducciones.....	147
Las deducciones sin causalidad	150
Descuentos tributarios.....	151
Consideración general.....	152
Límite de los descuentos	152
El listado de los descuentos tributarios vigentes.....	153
Descuentos son no trasladables	154
Efectos tributarios de minoraciones y beneficios	156
Efecto tributario de las minoraciones estructurales	157
Efecto tributario de los beneficios tributarios	157
Efecto de los costos y gastos no deducibles	158
Efecto de los beneficios cuando existen costos y gastos no deducibles	159
Conclusión	161
CAPÍTULO 5. EL NÚCLEO TRIBUTARIO TEMÁTICO: UN RETO HERMENÉUTICO.....	163
Introducción	163
El inicio.....	164
Los principios fundamentales del derecho tributario	164
Principio de equidad.....	164
Principio de progresividad.....	164
Principio de eficiencia.....	164

Principio de legalidad	165
Principio de irretroactividad.....	165
Sometimiento al imperio de la Ley	165
La hermenéutica jurídica	166
Clases de interpretación	166
Los conceptos de la DIAN	168
Métodos de interpretación.....	168
Los núcleos temáticos en lo tributario	169
Del texto y el contexto	170
Ilustraciones	171
El panorama que se vislumbra entre texto y contexto	174
El manejo de los núcleos temáticos tributarios.....	174
La construcción del núcleo temático tributario	174
Construcción de la matriz tributaria de coherencias	175
Construcción del núcleo temático tributario.....	176
Funcionamiento del núcleo temático tributario.....	176
Núcleos temáticos tributarios especializados	177
Círculos tributarios de cualidad estratégica	178
Introducción.....	178
Calidad de los círculos tributarios	178
Círculos tributarios simples.....	178
Círculos tributarios complejos de cualidad estratégica.....	178
Conformación de círculos tributarios complejos de cualidad estratégica	179
Manejo de círculos tributarios complejos de cualidad estratégicos	179
Combinación de círculos tributarios estratégicos.....	180
Otros círculos tributarios complejos de cualidad estratégica.....	182
Conclusión	183
CAPÍTULO 6. ESTRATEGIAS TRIBUTARIAS DE RIESGO CERO	185
Introducción	185
El riesgo de la estrategia tributaria.....	186
El blindaje de una estrategia	186

Clasificación del riesgo	186
Riesgo en el soporte.....	187
Riesgo numérico	187
Riesgo de información general	187
Riesgo estratégico	188
Elementos estratégicos en el Estatuto Tributario	188
Estrategias generales	188
Estrategias específicas	191
El manejo de los elementos estratégicos	195
Elementos estratégicos en ingresos	195
Elementos estratégicos en costos y deducciones	197
Elementos estratégicos en rentas exentas	198
Elementos estratégicos en descuentos tributarios	198
El rumbo de una estrategia	199
Análisis de estrategias de riesgo cero.....	199
El montaje de una estrategia	199
Los pasos a seguir en el montaje de la estrategia	200
Las estadísticas de la DIAN	202
Resumen de los indicadores sectoriales basados en estadísticas de la DIAN.....	203
Limitantes de los indicadores sectoriales basados en las estadísticas de la DIAN	204
Los indicadores contables	204
Las especialidades en la USDG	213
Conclusión	220
CAPÍTULO 7. ESTRATEGIA TRIBUTARIA CON TASA MÍNIMA DE TRIBUTACIÓN Y LÍMITE DE BENEFICIOS Y ESTÍMULOS TRIBUTARIOS.....	223
Tasa mínima de tributación	223
Introducción	223
Tasa mínima de tributación para las personas jurídicas individualmente consideradas.....	224
¿En qué consiste la tasa mínima de tributación?.....	224
El Impuesto Depurado (ID).....	225

Lista de chequeo	226
La utilidad depurada (UD)	226
Rentas exentas que depuran la utilidad contable	227
Determinación del impuesto a adicionar (IA)	228
Depuración y cálculo del impuesto adicional (IA)	229
Estados financieros consolidados.....	234
La tasa mínima de tributación en los estados financieros consolidados	235
El análisis	236
Presentación del impuesto a adicionar en el formulario de la declaración de renta	242
A quiénes no aplica la tasa mínima de tributación.....	243
Límite de beneficios y estímulos tributarios.....	244
Introducción	244
La normatividad	244
Cálculo del valor a adicionar (VAA).....	245
Sujetos al límite	246
Estrategia tributaria y tasa mínima de tributación y límite a beneficios y estímulos tributarios	259
El límite a beneficios y estímulos tributarios	260
La tasa mínima de tributación	260
El camino a seguir	260
Los límites estratégicos en presencia del valor a adicionar (VAA) y/o el impuesto a adicionar (IA).....	260
Inclusión del valor a adicionar (VAA) y del impuesto a adicionar (IA) en el presupuesto inicial de estados de resultados fiscal.....	261
El presupuesto final	263
Efectos de la estrategia	264
Inclusión del valor a adicionar (VAA) y del impuesto a adicionar (IA) en el presupuesto final de estados de resultados fiscal	264
Efectos de la estrategia	265
Conclusión	266

CAPÍTULO 8. HACIA UNA ESTRATEGIA TRIBUTARIA	267
Introducción	267
El montaje de una estrategia	268
Estadísticas de la DIAN.....	271
El impuesto de renta alternativo	273
Círculo complejo de cualidad estratégica	275
La posición de la DIAN	295
El análisis de las utilidades por distribuir	296
Los cambios del art. 48 del Estatuto Tributario.....	296
El art. 48 del Estatuto Tributario antes de la Ley 1819 de 2016	297
El art. 48 del Estatuto Tributario después de la Ley 1819 de 2016	298
Las tarifas de los dividendos recibidos	299
Calidad de los dividendos y las tarifas aplicables	299
Personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes residentes	301
Personas naturales no residentes y sucesiones ilíquidas de causantes no residentes.....	301
Sociedades extranjeras y establecimientos permanentes de sociedades extranjeras	302
Personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes residentes	304
Hacer uso del exceso de utilidad susceptible de distribuir como no gravada	310
Registro en cuentas de orden.....	311
Aplicación del exceso de utilidad susceptible de distribuir como no gravada	312
Conclusiones.....	313
CAPÍTULO 9. LAS POCAS LUCES ESTRATÉGICAS DE LA LEY 2277 DE 2022.....	315
Introducción	315
El beneficio de auditoría.....	316
Requisitos iniciales	316
Lo estratégico del beneficio de auditoría.....	318
Firmeza de las declaraciones tributarias	319

El cálculo del impuesto neto de renta para el beneficio de auditoría	320
Beneficio de auditoría y estrategia	320
Un cambio estratégico: el beneficio de auditoría	320
Planteamiento del beneficio de auditoría como un elemento estratégico inicial	321
Los escenarios posibles.....	326
Beneficio de auditoría y límite a beneficios y estímulos tributarios	327
Beneficio de auditoría y tasa mínima de tributación	328
No hay lugar a impuesto a adicionar (IA).....	328
Si hay lugar a impuesto a adicionar (IA) = 12.000.....	329
El cierre de la estrategia con beneficio de auditoría	329
Otros elementos estratégicos en la Ley 2277 de 2022.....	330
Deducción especial para personas naturales	330
Presunción sobre el costo de mano de obra en el cultivo de papa	331
Código Civil Colombiano	332
Presunción <i>iuris et de iure</i>	332
Los beneficios tributarios vigentes, establecidos entre la vigencia de la Ley 1943 de 2018 y la vigencia de la Ley 2277 de 2022	332
La estrategia en el régimen de Cías. Holding de Colombia (CHC).....	333
Manejo de los dividendos recibidos por una CHC	334
Estrategia en dividendos recibidos y distribuidos por una CHC	335
Manejo de las rentas por venta o transmisión de participación en una CHC.....	336
Elementos estratégicos en venta o transmisión de participación en una CHC.....	336
Coordinación del régimen CHC con otros regímenes.....	336
Elementos estratégicos con relación a otros regímenes	338
Conclusiones.....	343
REFERENCIAS	345
BIBLIOGRAFÍA	349

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.	Normas que regulan la interpretación en Colombia.....	4
Tabla 2.	Métodos de interpretación normativa generalmente conocidos ...	13
Tabla 3.	Los principios de solución de antinomias.....	20
Tabla 4.	Modalidades de la interpretación sistemática	25
Tabla 5.	Técnicas de decisión.....	25
Tabla 6.	Doble jerarquía de la norma	28
Tabla 7.	Principios rectores del diagnóstico	45
Tabla 8.	Principios rectores del diagnóstico tributario	46
Tabla 9.	Diagnóstico empresarial.....	46
Tabla 10.	Etapas del diagnóstico	47
Tabla 11.	Conocimiento general de la empresa	48
Tabla 12.	Matriz de diagnóstico	49
Tabla 13.	Debilidades y fortalezas (ámbito interno)	50
Tabla 14.	Oportunidades y amenazas (ámbito externo).....	50
Tabla 15.	Evaluación DOFA	51
Tabla 16.	Indicador de gestión (presentación de declaraciones)	53

Tabla 17. Indicador en declaración de renta (presión tributaria).....	54
Tabla 18. Presunciones imprescindibles	73
Tabla 19. Escenarios de la renta presuntiva frente a pérdida fiscal.....	75
Tabla 20. Comparación patrimonial.....	90
Tabla 21. Ilustración comparación patrimonial.....	91
Tabla 22. Presunciones preventivas	93
Tabla 23. Descripción del artículo 90 del Estatuto Tributario	96
Tabla 24. Presunciones sancionatorias en impuesto de renta	104
Tabla 25. Presunción en juegos de azar.....	106
Tabla 26. Presunción por diferencia en inventarios	109
Tabla 27. Presunción de ingresos por control de ventas.....	112
Tabla 28. Presunción por omisión en registro de ventas	115
Tabla 29. Presunción por omisión en registro de compras	117
Tabla 30. Análisis de las cifras tributarias.....	127
Tabla 31. Análisis de indicadores.....	128
Tabla 32. Análisis comparativo de indicadores.....	129
Tabla 33. Depuración base gravable	132
Tabla 34. Depuración base gravable	138
Tabla 35. Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.....	140
Tabla 36. Rentas exentas	142
Tabla 37. Beneficios tributarios en costos.....	147
Tabla 38. Deducciones sin causalidad: beneficios tributarios.....	150
Tabla 39. Deducciones sin causalidad: beneficios tributarios.....	151
Tabla 40. Descuentos tributarios	153
Tabla 41. Ejemplos de texto y contexto	171
Tabla 42. Matriz tributaria de coherencias	175
Tabla 43. Núcleo temático tributario.....	176
Tabla 44. Núcleo temático tributario ampliado	177
Tabla 45. Círculo tributario simple 1.....	180
Tabla 46. Círculo tributario simple 2.....	181
Tabla 47. Círculo tributario complejo de cualidad estratégica	181
Tabla 48. Círculo tributario complejo	182

Tabla 49.	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.....	196
Tabla 50.	Elementos estratégicos en costos y deducciones.....	197
Tabla 51.	Elementos estratégicos en rentas exentas.....	198
Tabla 52.	Elementos estratégicos en descuentos estratégicos	199
Tabla 53.	Datos estadísticos para la actividad económica 2219: fabricación de formas básicas de caucho y otros productos.....	202
Tabla 54.	Indicadores del sector (datos estadísticos): actividad económica 2219: fabricación de formas plásticas en caucho y otros productos	203
Tabla 55.	Estadística impositiva comparativa	205
Tabla 56.	Cálculo del efecto estratégico	219
Tabla 57.	Cuestionario en la lista de chequeo	226
Tabla 58.	Cuestionario en la lista de chequeo	228
Tabla 59.	Presentación en el formulario de declaración de renta.....	233
Tabla 60.	Cálculo del impuesto a adicionar (IA) por cada sociedad.....	242
Tabla 61.	Resumen: límite a beneficios y estímulos tributarios.....	248
Tabla 62.	Fórmula contenida en el artículo 259-1 del Estatuto Tributario....	248
Tabla 63.	Círculo complejo de cualidad estratégica	275
Tabla 64.	Resumen: limite a beneficios y estímulos tributarios.....	283
Tabla 65.	N.º Marco legal/Estatuto Tributario (ingresos no constitutivos de renta ni GO).....	286
Tabla 66.	Marco legal/Estatuto Tributario (costos-saneamiento bienes raíces).....	286
Tabla 67.	Marco legal/Estatuto Tributario (deducción pago a viudas).....	287
Tabla 68.	Marco legal/ Ley 814 de 2003 (deducción donaciones a producción).....	287
Tabla 69.	N.º Marco legal/Estatuto Tributario (rentas exentas).....	288
Tabla 70.	Dividendos recibidos y forma de declararlos	298
Tabla 71.	Dividendos por utilidades generadas antes de 2017.....	300
Tabla 72.	Dividendos por utilidades generadas después de 2017.....	303
Tabla 73.	Art. 241 de Estatuto Tributario	305
Tabla 74.	Tarifa marginal (TM) de retención en la fuente.....	305
Tabla 75.	Descuento tributario en dividendos de P. Naturales	306
Tabla 76.	Incremento del impuesto y firmeza declaración.....	317

Tabla 77. Resumen art. 894 del Estatuto Tributario	333
Tabla 78. Resumen art. 895 del Estatuto Tributario	334
Tabla 79. Resumen art. 896 del Estatuto Tributario	336
Tabla 80. Resumen art. 898 del Estatuto Tributario	337

Sistema de Información en Línea



Al final del libro encontrará el código para ingresar al **Sistema de información en Línea** - SIL - donde podrá acceder a documentos actualizados sobre temas relacionados con este libro.



PRÓLOGO



"Lo propio del saber no es ni ver, ni demostrar, sino interpretar"

Michel Foucault

Hablar del doctor Javier García Restrepo, es hablar de Derecho Tributario, pues su aporte constante a la academia en temas de interés contable y fiscal, ha nutrido la formación de varias generaciones de abogados y contadores públicos que, con admiración, lo seguimos desde nuestros primeros pasos en estas áreas del conocimiento, viendo en él, un modelo en el ámbito profesional y académico.

Tuve el gusto y el honor de leer esta nueva entrega de la obra *Estrategia Tributaria: elementos en el impuesto de renta de las sociedades* y, desde el primer momento, es posible evidenciar el sello del autor, donde la hermenéutica jurídica es la invitada de honor, como elemento transversal de la estrategia tributaria; por esto, el doctor García es claro cuando afirma que: "No puede dejarse por fuera, cuando de una estrategia tributaria se trata, la hermenéutica jurídica cual faro encendido sobre las oscuras aguas del bravío y cambiante mar tributario".

Los constantes cambios que se surten en materia tributaria en Colombia, hacen que nuestro ordenamiento jurídico tenga una proliferación de leyes, decretos, doctrina y jurisprudencia que constantemente están modificando las obligaciones formales y sustanciales ante la administración de impuestos.

Lo anterior, hace que, de un año a otro, varíen elementos del tributo y de la obligación tributaria, generando modificaciones en las bases gravables, tarifas, exenciones, exclusiones o incluso en los sujetos pasivos de la obligación; sin embargo, lo único que genera seguridad jurídica al contribuyente y, por consiguiente, que es inmutable, son los criterios de interpretación de la Ley, de allí deviene su importancia en la tributación y su mención especial al interior de la obra.

La estrategia no puede asumirse como una manera de “convertir toda cifra tributaria en cero impuestos”, como erróneamente tiende a imaginarse, sino que, debe ser el resultado de un ejercicio de interpretación técnico, ético y riguroso, amparado en una Ley que sustente dicho tratamiento excepcional, preferencial o especial, que sea más conveniente para la compañía, y, por consiguiente, se derive en una declaración “clara, creíble y defendible”, como lo dice el autor.

En la actualidad, el actuar del asesor tributario conlleva una responsabilidad mayor, pues recordemos que la implementación de una estrategia tributaria, sin el debido fundamento normativo y la aplicación de los criterios de interpretación, no solo conlleva un riesgo económico para la compañía, sino que podría acarrear un riesgo en materia penal para los responsables de las obligaciones tributarias, a partir de la existencia de los recientes tipos penales de omisión de activos, inclusión de pasivos inexistentes y la defraudación fiscal.

Con ocasión de lo anterior, el doctor García, indica que: “si la estrategia no tiene la garantía del soporte normativo, puede convertirse en un rotundo fracaso”; recordemos que en asuntos tributarios, dado el principio férreo de legalidad, únicamente es posible someter la actuación del contribuyente a aquello que esté expresamente regulado en la Ley, situación que no da lugar a la analogía.

Indudablemente, existen dos elementos indispensables al interior de una estrategia tributaria: de un lado, el ya mencionado criterio de interpretación de la Ley (Fundamento Normativo - Hermenéutica) y por otro, el actuar ético del profesional que tiene a cargo la estrategia, pues no es posible imaginar la una, sin la otra.

Resalto del autor, su constante invitación a los profesionales de la contaduría pública, para que dejemos de pensar que la hermenéutica es un fenómeno que atañe exclusivamente a los abogados, pues la interpretación no es ajena a la contabilidad, y mucho menos a la tributación, sino que, por el contrario, es la herramienta primordial de todo asesor en materia tributaria, y por tanto, debemos hacer de esta nuestra más fiel escudera, teniendo presente que, en ausencia de un fundamento normativo, tan solo habrá inseguridad jurídica.

Me siento honrado por haber sido escogido por el doctor Javier García Restrepo para efectuar el prólogo de esta importante obra e invito a disfrutar de su contenido, el cual tiene un detallado análisis jurídico, contable y tributario que permite tener un acercamiento del concepto *Estrategia Tributaria*, poniendo de presente figuras como la tasa mínima de tributación y el límite a beneficios y estímulos tributarios introducidas con la Ley 2277 de 2022.

Daniel Diosa Martínez

Septiembre de 2023

INTRODUCCIÓN

Abordar el tema de estrategia en relación con lo tributario, y en especial en lo concerniente al impuesto de renta de las sociedades en Colombia, es por lo menos retador, en razón a lo cambiante de las normas y a la multiplicidad de decretos reglamentarios, jurisprudencia y doctrina oficial que es necesario tener en cuenta.

Como principio fundamental, ha de tenerse presente que en el juego tributario “siempre habrá una opción ética” para abordar y que la estrategia no se suscribe solo a la disminución del impuesto, eso suele ser uno de los efectos de las cosas que se programan y se soportan bien.

La estrategia tributaria se plantea desde variados frentes, como el conocer y aplicar las normas éticamente, tener una contabilidad llevada en debida forma, presentar oportuna y adecuadamente las declaraciones tributarias, pagar los impuestos en las fechas establecidas, atender oportunamente los requerimientos de las entidades de control, entre otros elementos.

Se debe entender que ser estrategia en estos tiempos, no debe tomarse como una ventaja, es más bien una necesidad, y en lo tributario sí que tiene validez este asunto, en razón a que se está enfrentado una obligación que supone una participación mínima, hoy, del 35 % de la renta líquida, y cuyo acreedor, que es el Estado, tiene todas las facultades para aceptar o rechazar la propuesta impositiva.

No puede dejarse por fuera, cuando de una estrategia tributaria se trata, la hermenéutica jurídica, cual faro encendido sobre las oscuras aguas del bravío y cambiante mar tributario; ni dejar de abordar el estudio del Estatuto Tributario con sus coherencias para así empezar a formalizar lo que se ha llamado “los círculos de cualidad estratégica”, que no son otra cosa que la sumatoria de elementos estratégicos apuntando a un fin específico.

Ahí, en ese resquicio tributario, se apuntala “la franja estratégica”, como la cuantificación de los elementos estratégicos que dan vida al impuesto de renta alternativo y con los cuales se vislumbra un ahorro tributario en términos monetarios y una tranquilidad impositiva en términos cualitativos; esa sumatoria de hechos cualitativos y cuantitativos es lo que hoy se designa como *estrategia tributaria*.

Egoísta por lo menos se es si el ente económico solo pensara en su bienestar impositivo sin traer al juego a sus socios o accionistas. Claro es que la mayoría de las estrategias dan lugar a diferencia entre la utilidad contable y la renta líquida gravable y, con ello, se generan utilidades susceptibles de distribuir como gravadas, con algunas excepciones que directamente plantea el Estatuto Tributario, y que habrá que abordar a fin de que se esté frente a una “estrategia plena”, esto es, que la estrategia cubra también al socio o accionista. Esa debe ser una aspiración del estratega en términos de permanente e inaplazable.

El camino a recorrer, provisto del conocimiento cabal de la norma y de la hermenéutica jurídica, parte del diagnóstico y pronóstico tributario que conlleva el conocimiento general de la empresa y el medio económico y tributario en el que se desarrolla, el manejo del álgebra tributaria en términos de las ecuaciones tributarias, la elección de los elementos estratégicos para conformar los llamados “círculos de cualidad estratégica” y el manejo de diferentes escenarios.

Determinado todo lo anterior, la situación es saber cómo se impacta el estado de resultados fiscal, partiendo de la renta líquida, antes de estrategia, hasta llegar a la renta líquida ideal, y por último tener claro que la estrategia hay que soportarla de modo que resista la revisión de los organismos de control.

La estrategia tributaria nada tiene que ver con evadir o eludir el impuesto: es aplicar las ventajas que ofrece el Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que cada uno de sus artículos trae su propia estrategia que, en el límite mínimo, es dar cumplimiento a lo allí establecido.

Hoy, en vigencia de la Ley 2277 de 2022, para el 2023, es aplicable el beneficio de auditoría, que fue establecido por el art. 51 de la Ley 2155 de 2021 para los años gravables 2022 y 2023. Como ha ocurrido en otros períodos, en razón al aumento del impuesto neto de renta con relación al impuesto neto de renta del año anterior, se acorta el tiempo de firmeza de la declaración de renta. En estas condiciones, se convierte en un auténtico elemento estratégico al permitir cerrar con broche de oro, una estrategia animada por el buen hacer tributario y la delicadeza ética.

La importancia del beneficio de auditoría, así sea, por el momento, solo para el año gravable 2023 y los demás elementos que trajo la Ley 2277 de 2022, hizo necesario incluir capítulos al respecto, donde se detallan el manejo del beneficio de auditoría como elemento estratégico y el manejo de la tasa mínima de tributación, así como el límite a los beneficios y estímulos tributarios como elementos importantes dentro del proceso estratégico.

Finalmente, lo que muestra el presente texto no es otra cosa que una mirada estratégica y ética a la propuesta del Estatuto Tributario; por ejemplo, el mencionado Estatuto considera válido tomar como costo fiscal de un bien raíz, su precio de adquisición o su avalúo catastral, en este orden de ideas, ambas opciones pueden ser consideradas elementos estratégicos denominados de “riesgo cero”. Así como este caso hay muchos, algunos de los cuales se abordarán en el presente trabajo, bajo la óptica de la “seguridad estratégica” como aquella que debe impulsar las ansias de generar diferentes escenarios tributarias que concluyan en una estrategia, porque si la estrategia no tiene la garantía del soporte normativo, puede convertirse en un rotundo fracaso, y esa no es la idea de un trabajo de este tipo.