

UNA VISION CRÍTICA DEL ARTÍCULO 49 DEL E.T.N.

Pontificia Universidad Javeriana

Facultad de Ciencias Jurídicas

UNA VISION CRÍTICA DEL ARTÍCULO 49 DEL E.T.N.

Por:

JAIRO ALBERTO MURCIA DUQUE

LEIDY DAIAN PAIPA CUELLAR

Pontificia Universidad Javeriana

Facultad de Ciencias Jurídicas

Especialización Derecho Tributario

Año 2018

“La Universidad no se hace responsable por los conceptos emitidos por sus alumnos en sus trabajos de tesis. Solo velará por que no se publique nada contrario al dogma y a la moral católica y por que las tesis no contengan ataques personales contra persona alguna, antes bien se vea en ellas el anhelo de buscar la verdad y la justicia” (al final de la contraportada)

TABLA DE CONTENIDO

1. Anexo 2.....	Pág. 1
2. Anexo 3.....	Pág. 3
3. Portada.....	Pág. 5
4. Contra Portada.....	Pág. 6
5. Una Visión Crítica del Artículo 49 del E.T.N.....	Pág. 8
6. Ejemplo 1	Pág. 9
7. Ejemplo 2	Pág. 9
8. Ejemplo 3	Pág. 10
9. Ejemplo 4	Pág. 11

Una visión crítica del artículo 49 del E.T.N.

La legislación colombiana tiene la posibilidad de utilizar el exceso de dividendos no gravados en un periodo para distribuir utilidades que en principio se consideran como gravadas de otros periodos. Sin embargo, ¿es posible considerar que dicha norma que permitió compensar los excesos de utilidad no gravada en periodos futuros y hasta con utilidades anteriores es suficiente?

Para nuestro análisis, inicialmente nos permitiremos recordar lo dispuesto en el artículo 49 del estatuto tributario, norma sobre la cual se basa nuestro análisis, que establece el monto máximo que podrá distribuir una compañía a sus accionistas a título de no gravado, para eso establece que la utilidad contable se compare con una especie de utilidad fiscal, es decir, la renta líquida disminuida en un principio con el impuesto sobre la renta y que posteriormente se le adiciona el valor de los dividendos no gravados provenientes de sociedades Colombianas y de los países miembro de la CAN, así como los beneficios o tratamientos especiales que por expresa disposición de la norma se deban trasladar a los socios. El tratamiento podría resumir a así:

Renta Líquida Gravable 2017 (Incluida GO)
Impuesto Básico de Renta 2017 (Incluido impuesto a GO) Menos descuentos por impuestos pagados en el exterior por dividendos
Subtotal. Utilidad susceptible de ser distribuida como no gravada
Más - Dividendos de otras sociedades no gravados
Más - Dividendos no gravados provenientes de países de la CAN
Más - Tratamientos especiales o beneficios trasladables a los socios
Total, de utilidad máxima a distribuir como no gravada (UMNG)

Como ya dijimos el valor resultante de la operación anterior, debe compararse con la utilidad contable, si el primero resulta ser menor que la utilidad contable, dicha diferencia deberá ser gravada en cabeza de los socios; en caso contrario el total de los dividendos podrán entregarse a los socios con la calidad de no gravados. Ahora bien, cuando el monto a distribuir como no gravado es mayor al valor de la utilidad contable, la diferencia configura un exceso que puede ser utilizado por la compañía para distribuir como no gravadas utilidades de periodos diferentes.

Para esto existen 2 procedimientos comúnmente conocidos como “*carryback*” y “*carryforward*”, y que consisten en el uso del exceso mencionado anteriormente para distribuir utilidades obtenidas en los 2 periodos gravables anteriores, o para repartir las utilidades obtenidas en alguno de los 5 periodos siguientes.

Si bien el interés de la norma era evitar que existiera doble tributación por las diferencias que pudieran surgir entre la contabilidad comercial y la “contabilidad” tributaria; consideramos que la misma puede no ser suficiente, para lo cual a continuación, pasaremos a explicar, con ejemplos, los problemas que podría tener la norma y que podría hacer que la misma se considerara insuficiente.

Para empezar, es importante entender, ¿por qué surgen las diferencias entre la utilidad contable y la “utilidad fiscal”? Ante esto, son identificables 2 grandes razones: la primera, que dicha diferencia surge por los beneficios o tratamientos especiales y la segunda, que surge por

tratamientos contables que difieren de lo fiscal. El primero generando diferencias irreversibles y el segundo, generando diferencias que por lo general deberían revertirse en el futuro.

Para el primer escenario, en nuestro concepto la norma es suficiente, esto debido a que, si dichos tratamientos no son comunicables a los socios, dicha diferencia deberá gravarse en cabeza de este, y en caso contrario, la norma permite (Literal b, del numeral 2 del artículo 49 ET) disminuir dicha diferencia, con el fin de que no se grave ni en cabeza del socio ni en cabeza del accionista.

Ahora bien, para la segunda diferencia, la norma prevé el uso del “carryback” y “carryforward”, sin embargo, el alcance podría parecer limitado, ya que como veremos a continuación, las diferencias son revertidas en algunos casos, más allá de los 5 o los 2 años planteados en la norma.

Así pues, a través de algunos casos prácticos, pasaremos a mostrar algunos de los problemas que en la práctica podrían presentarse:

Ejemplo 1: En el siguiente ejemplo, mostramos una utilidad donde la única diferencia, corresponde a la inclusión en el año 2017, de unos gastos por la compra de muebles y enseres por valor de 100, que para efectos contables no se consideran propiedad planta y equipo de acuerdo a las políticas contables de la compañía, sin embargo, para efectos fiscales, asumiremos que debieron reconocerse como Propiedad planta y equipo, depreciable en 10 años.

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	Total
Utilidad contable	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	10.000
UMNG	1.090	990	990	990	990	990	990	990	990	990	10.000
Exceso a utilizar	90	-	-	-	-	-	-	-	-	-	90
Utilidad gravada	-	10	10	10	10	10	10	10	10	10	90
Valor a utilizar Exceso 2017	-	10	10	10	10	10	-	-	-	-	50
Utilidad final gravada	-	-	-	-	-	-	10	10	10	10	40

Como se puede observar en el ejemplo, el exceso obtenido en el año 2017 puede utilizarse para compensar los montos gravados obtenidos en los años 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022, lo que quiere decir que del exceso que originalmente era de 90, puede utilizarse solamente 50, lo que origina que 40 queden gravados nuevamente en cabeza de los accionistas.

Ejemplo 2: En el siguiente ejemplo, mostramos una utilidad donde la única diferencia, corresponde a la inclusión en el año 2017 del beneficio por adquisición de bienes de capital tomando como deducción en el primer año el IVA por la compra de muebles y enseres por valor de 1000 + 19% (190) de IVA; asumiremos que para efectos contables el activo también será depreciado a 10 años.

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	Total
Utilidad contable	881	881	881	881	881	881	881	881	881	881	8.810
UMNG	710	900	900	900	900	900	900	900	900	900	8.810
Exceso a utilizar	-	19	19	19	19	19	19	19	19	19	171
Utilidad gravada	171	-	-	-	-	-	-	-	-	-	171
Valor a utilizar Exceso 2018 y 2019	38	-	-	-	-	-	-	-	-	-	38
Utilidad final gravada	133	-	-	-	-	-	-	-	-	-	133

Como puede verse en el ejemplo anterior, en el año 2017 el valor de la utilidad contable fue superior al valor de la utilidad fiscal, debido a la inclusión del Iva como deducción fiscal del periodo, esto hace que una parte de los dividendos se considere inicialmente gravada.

Ahora bien, como puede verse, la utilidad fiscal a partir del año 2018 es menor a la contable como resultado del menor valor incluido por depreciación para efectos fiscales, así:

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	Total
Depreciación contable	119	119	119	119	119	119	119	119	119	119	1.190
Depreciación fiscal	290	100	100	100	100	100	100	100	100	100	1.190
Diferencia	-171	19	19	19	19	19	19	19	19	19	-

Este mayor valor de la utilidad fiscal configura un exceso en cada uno de los años que puede utilizarse para distribuir utilidades que pudieran resultar gravadas y hubieran sido obtenidas en los 2 años anteriores al año en el cual se obtuvo el exceso. En el ejemplo podemos observar, que los excesos de los años 2018 y 2019 pudieron utilizarse para disminuir el valor gravado del año 2017, sin embargo, a partir del año 2020, los excesos no pueden utilizarse, por lo cual una parte de la utilidad queda gravada nuevamente en cabeza del accionista.

Así mismo, es necesario, recordar que para que se pueda utilizar este procedimiento, la utilidad de los años 2017, sólo puede distribuirse cuando ya se haya realizado el cálculo correspondiente al año 2018 y 2019 en la parte respectiva.

Es decir, si el total de la utilidad 2017 se reparte antes de dicho cálculo, las utilidades serán gravadas, aun cuando se tenga "la certeza" de que se va a generar un exceso de utilidad no gravada en los años siguientes.

Ejemplo 3: El caso de los dividendos: En el siguiente ejemplo, mostramos la utilidad de una compañía matriz de otras sociedades, para ejemplo tendremos en cuenta lo siguiente:

1. Asumiremos que el total de la utilidad de la compañía que realiza el cálculo corresponde a la utilidad de su subordinada, de la cual se requiere para efectos contables la inclusión ya sea por método de participación patrimonial o método de integración global.
2. Asumiremos que la subordinada reparte los dividendos a su matriz, máximo el siguiente año gravable siguiente al cual se obtiene la utilidad.

3. Para efectos fiscales, debe recordarse que los dividendos solo se consideran ingreso en el momento en que son recibidos efectivamente (Num. 1 Art 28 ET), por lo que para el ejemplo serán renta líquida en el año gravable siguiente al cual se obtiene la utilidad.
4. Asumiremos una utilidad constante de 1000 durante todos los años.

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Total
Utilidad contable	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	-	5.000
UMNG	-	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	5.000
Exceso a utilizar	-	-	-	-	-	1.000	1.000
Utilidad gravada	1.000	-	-	-	-	-	1.000
Valor a utilizar (!?)	-	-	-	-	-	-	-
Utilidad final gravada	1.000	-	-	-	-	-	1.000

Como puede verse en el ejemplo, aun si se reciben los dividendos en el año siguiente al que se obtuvieron, como mínimo el primer año quedaría gravado en su totalidad en cabeza del accionista, esto debido a que, para efectos fiscales lo más rápido que puede realizarse la utilidad es en el año siguiente, esto pasará en todos los casos en los que la utilidad se mantenga constante o aumente.

El segundo análisis por realizar en el ejemplo es sobre el año 2022, en el que asumimos que no se tenía utilidad contable, lo que genera un exceso, que en todo caso no puede utilizarse, esto debido a que sólo podría devolverse hasta los años 2020 o 2021, años en los que la utilidad es no gravada.

Ejemplo 4:

Una compañía inversionista A posee el 100% de las acciones en una compañía de servicios llamada B, la compañía A únicamente tiene participación en B, no realiza ninguna actividad adicional y por técnica contable registra su inversión por el método de participación, para efectos del ejercicio, la utilidad en B crecerá de manera constante durante todos los años a una tasa del 10% y B decretará dividendos todos los años por el periodo anterior.

Compañía B						
Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Utilidad contable	1.000.000	1.100.000	1.210.000	1.331.000	1.464.100	1.610.510
Variación de la utilidad		100.000	110.000	121.000	133.100	146.410

Compañía A						
Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Utilidad contable	1.000.000	1.100.000	1.210.000	1.331.000	1.464.100	1.610.510
UMNG	0	1.000.000	1.100.000	1.210.000	1.331.000	1.464.100
Utilidad gravada	1.000.000	100.000	110.000	121.000	133.100	146.410

Como puede observarse, si la compañía B tiene una operación en la que su utilidad aumenta cada año, la compañía A recibirá como gravado siempre dicho aumento en la utilidad, debido a que por técnica contable está reconociendo la utilidad en el mismo periodo de A, sin embargo, para efectos fiscales sólo la recibirá hasta el periodo fiscal siguiente, debido a que los artículos 27 y 28 del estatuto tributario, establecen que los dividendos sólo se consideran ingreso para efectos fiscales, cuando sean abonados en cuenta en calidad de exigibles, como vimos en el ejemplo 3.

Para contrarrestar los efectos de la norma, es posible pensar que el literal a del numeral 2 del artículo 49 ET, podría referirse a los dividendos que ya fueron registrados, no obstante, en nuestro concepto, dicha aplicación conlleva un riesgo, toda vez que tal afirmación no está contenida dentro de la normatividad tributaria colombiana.

Ejemplo 4: El régimen del artículo 32 del estatuto tributario, estableció una normativa fiscal especial para las concesiones y asociaciones público-privadas, en el cual tanto los ingresos como los costos y gastos se acumulan en el balance, para ser amortizados con posterioridad al final de la construcción; sin embargo, debe tenerse en cuenta que para efectos contables es posible que se genere utilidad desde el inicio de la construcción, por ésta razón, si la etapa de construcción, tarda más de 2 años, la utilidad generada en los primeros años, podría encontrarse gravada en cabeza de la sociedad y posteriormente ser gravada para cada uno de los accionistas, generando un efecto de doble tributación resultante del tratamiento contable que para nada debería intervenir con los efectos fiscales.

Para el ejemplo supondremos que estamos ante una concesión encargada de realizar una construcción que le llevará 3 años, y sobre la cual tendrá la operación de la misma por 10 años más.

*Para efectos ilustrativos, sólo mostraremos el efecto de los ingresos y gastos asociados a la construcción, esto debido a que en las etapas de operación y mantenimiento no deberían existir diferencias relevantes.

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	...	2029
Ingresos	10.000.000	10.000.000	10.000.000			...	
Costos y gastos	9.500.000	9.500.000	9.500.000			...	
Utilidad contable	500.000	500.000	500.000	-	-	...	-
UMNG	-	-	-	150.000	150.000	...	150.000
Exceso a utilizar	-	-	-	150.000	150.000	...	150.000
Utilidad gravada	500.000	500.000	500.000	-	-	...	-
Valora utilizar Excesos 2020 y posteriores	-	-	300.000	-	-	...	-
Utilidad final gravada	500.000	500.000	200.000	-	-	...	-

Como puede observarse, el exceso generado en los años 2020 y siguientes, es insuficiente aún para la utilidad del último año de construcción, toda vez que el exceso de utilidad fiscal en dichos años corresponde al diferimiento (En 10 años) de la utilidad generada en la construcción (3 años), incluso el efecto podría ser más drástico, teniendo en cuenta que las concesiones tienen tanto un tiempo para la construcción, como un tiempo para la operación mucho mayor al planteado en el ejemplo. Es decir, por efectos de un mandato contable – fiscal, existirá para la compañía (Y los accionistas), una doble tributación.

Los ejemplos anteriores constituyen sólo algunos de los ejemplos más visibles, sin embargo, temas como la diferencia en la vida útil de la depreciación, la diferencia en cambio, ingresos por programas de fidelización, compensación de pérdidas, entre otros; son muestras de cómo las diferencias contables – fiscales, podrían llevar a una doble tributación, debido al alcance limitado de la norma en cuanto a la utilización de excesos de dividendos no gravados.

Ahora bien, con el fin de solucionar los efectos anteriores, se nos ocurren en principio 2 opciones:

La primera consiste en permitir dentro de la norma, que el cálculo del dividendo no gravado sea realizado por componentes, es decir, que se analice en cada caso si la diferencia generada va a revertirse o no en el futuro, al estilo del cálculo del impuesto diferido, sin embargo, esto indudablemente generaría una sobrecarga adicional, que a nuestro parecer es innecesaria.

Como segunda alternativa, consideramos que puedes podría gravarse en cabeza de los accionistas, únicamente los beneficios que por norma no pueden transmitirse a los socios, lo que podría simplificaría el cálculo, y llevaría a cumplir con la intención del artículo 49 de no generar una doble tributación; esto debido a que en nuestro concepto, debe entenderse que toda la operación de la compañía es gravada, ya sea en el mismo periodo contable en que se obtiene o en otro cualquiera, pero siempre resultará gravada, a menos por supuesto, que exista un beneficio especial otorgado a la compañía, razón por la cual, consideramos que ese debería ser el camino a seguir, más aún con todos los tratamientos contables y fiscales diferentes que pueden encontrarse dentro de la normatividad colombiana.

Leidy Daián Paipa Cuéllar

Jairo Alberto Murcia Duque