

Circular No. 001 de 2016

Línea Contable S.A.S.

El horizonte del cierre del 2015

Descuentos tributarios por dividendos recibidos del exterior y el problema de las proporcionalidades

Entrega 3

Javier E. García Restrepo

Febrero 01 de 2016

"Al principio todos los pensamientos pertenecen al amor. Después, todo el amor pertenece a los pensamientos"

Albert Einstein

El problema de las proporcionalidades

Hablar del problema de las proporcionalidades en el caso de los impuestos pagados en el exterior, es hacer mención de la forma cómo los descuentos tributarios por esos impuesto pagados en el exterior se restaran del impuesto de renta y del CREE más la sobretasa a fin de calcular el impuesto a pagar.

En el juego aparecen las proporcionalidades establecidas en los artículos 16 y 29 de la Ley 1739 de 2014 y con ellas las tarifas nominales que son las establecidas en la ley (39%, 40%, 42% y 43%) y las tarifas reales o aplicadas que son las calculadas dividiendo el impuesto por la renta gravable. En ello tiene injerencia directa y definitiva la sobretasa que va creciendo del 2015 hasta el 2018 y desaparece en el 2019.

Cuando se establece la sobretasa del CREE el panorama tributario no solo cambia por efectos del nuevo impuesto, también cambia por las proporcionalidades variables que generan los primeros 800 millones no gravados con la sobretasa. Es natural que tal exención nada tenga que ver con la tarifa nominal que seguirá siendo 39%, 40%, 42% y 43%

dependiendo del año que se analice, hasta regresar al 34% en el año 2019 como lo indica el cuadro siguiente:

N°	Año	Tarifas			
		Renta	CREE	Sobretasa*	Total
1	2014	25%	9%	0	34%
2	2015			5%	39%
3	2016			6%	40%
4	2017			8%	42%
5	2018			9%	43%
6	2019			0	34%

* En la sobretasa los primeros 800 millones tienen tarifa cero

En razón a esas tarifas nominales el cálculo de las proporcionalidades como lo plantean los artículos 16 y 29 de la Ley 1739 de 2014 es como sigue:

Ilustración <i>descuento tributario (DT)</i> <i>Las proporcionalidades en dividendos</i>					
Proporción (P) impuesto renta			Proporción (P) CREE y sobretasa		
P = $TIR / (TIR + TC + TSC)$			P = $(TC + TSC) / (TIR + TC + TSC)$		
Cálculo para el 2015					
P (2015) = $25\% / (25\% + 9\% + 5\%) = 64,1\%$			P (2015) = $14\% / (25\% + 9\% + 5\%) = 35,9\%$		
Porcentajes de proporcionalidad de 2015 a 2018					
Año	Cálculo	%	Año	Cálculo	%
2015	P= 25%/39%	64,1%	2015	P= 14%/39%	35,9%
2016	P= 25%/40%	62,5%	2016	P= 15%/40%	37,5%
2017	P= 25%/42%	59,5%	2017	P= 17%/42%	40,5%
2018	P= 25%/43%	58,1%	2018	P= 18%/43%	41,9%
2019	P= 25%/34%	73,53%	2019	P= 9%/34%	26,47%

Las anteriores proporciones deben aplicarse cuando se trate de hacer uso de descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior. Su forma de aplicación es muy sencilla, por ejemplo, si el descuento tributario del que se va a hacer uso es en el 2015 la proporción es 64,1% en el impuesto de renta y 35,9% en el CREE y la sobretasa; si fuese en el 2016 los porcentajes serían 62,5% y 37,5% y así sucesivamente.

En el cuadro siguiente se va a mostrar cómo se aplican los porcentajes según el año en el cual se va a hacer uso del descuento tributario por impuestos pagados en el exterior (IPE)

En descuentos tributarios por IPE Aplicación de los porcentajes					
Suponga que una sociedad va a hacer uso de un descuento tributario por IPE de \$ 400'000. Su aplicación depende del año en que lo tome, así:					
Año	%		IPE	Valor	
	Renta	CREE*		Renta	CREE
2015	64.1%	35,9%	200'000	128'200	71'800
2016	62,5%	37,5%		125'000	75'000
2017	59,5%	40,5%		119'000	81'000
2018	58,1%	41,9%		116'200	83'800
2019	73,53%	26,47%		147'060	52'940
* Es CREE más sobretasa					
128'2000 = (200'000 x 64.1%)		71'800 = (200'000 x 35.9%)			
IPE: Impuestos pagados en el exterior					

El cuadro anterior da cuenta de cómo varía el descuento tributario vía proporcionalidad. El descuento en el impuesto de renta va decreciendo de año en año y en sentido contrario en el CREE más la sobretasa va creciendo en razón a que la tarifa de la sobretasa va aumentado hasta el 2018. En el 2019 el descuento vía proporcionalidad en el impuesto de renta aumenta de manera importante y en el CREE más la sobretasa disminuye también de manera importante porque la sobretasa es cero.

Pero la fórmula así planteada para efectos de la proporcionalidad no tiene en cuenta que la sobretasa al no gravar los primeros 800 millones genera un nuevo elementos en el análisis y es la tarifa real o aplicada frente a la tarifa nominal. Esa situación se observa fácilmente en el siguiente cuadro

Tarifa nominal y aplicada para el año 2015						
Tarifa nominal 2015: 39%						
N°	Descripción	Renta	CREE	Sobretasa*	Total	Aplicada
	Tarifa	25%	9%	5%		
1	Renta líquida	600'000	600'000	600'000		
2	Base gravable	600'000	600'000	*0		
3	Impuesto	150'000	54'000	0	204.000	*34,0%
1	Renta líquida	1.000'000	1.000'000	1.000'000		
2	Base gravable	1.000'000	1.000'000	*200'000		
3	Impuesto	250'000	90'000	10'000	350'000	*35,0%
1	Renta líquida	9.000'000	9.000'000	9.000'000		
2	Base gravable	9.000'000	9.000'000	8.200'000		
3	Impuesto	2.250'000	810'000	410'000	3.470'000	*38,6%
1	Renta líquida	99.000'000	99.000'000	99.000'000		
2	Base gravable	99.000'000	99.000'000	98.200'000		
3	Impuesto	24.750'000	8.910.000	4.910'000	38.570'000	38,95%

El cuadro anterior lo que está señalando es que por grande que sea la renta líquida gravable nunca la tarifa real o aplicada (38,95% en el último caso) va a ser igual a la tarifa nominal (39% en este caso).

Frente a esta latente realidad es necesario revisar cuál sería la proporcionalidad que debería aplicarse sobre todo cuando la tarifa real o aplicada se aleja de manera importante de la tarifa nominal. El extremo es cuando la renta gravable es igual o inferior a \$ 800 millones; en este caso

la tarifa nominal (para el 2015) es el 39% y la tarifa aplicada es el 34%, entonces la mencionada proporción con la tarifa nominal no debiera aplicarse.

En el cuadro siguiente se hará el análisis con algunas tarifas nominales que se servirán de punto de partida para análisis mucho más profundos.

Tarifa nominal y aplicada en Descuentos					
Tarifa nominal 2015: 39%					
P (renta) = TIR/TIR + TC + TSC			P (CST) = TC + TSC/TIR + TC + TSC		
64,1%			35,9%		
R.L : 600'000 Tarifa aplicada 34%					
Año	Cálculo	%	Año	Cálculo	%
2015	P= 25%/34%	73,5%	2015	P= 9%/34%	26,5%
R.L : 1.000'000 Tarifa aplicada 35%					
2015	P= 25%/35%	71,4%	2015	P= 10%/35%	28,6%
R.L : 9.000'000 Tarifa aplicada 38,6%					
2015	P= 25%/38,6%	64,8%	2015	P= 13,6%/38,6%	35,2%
R.L : 99.000'000 Tarifa aplicada 38,95%					
2015	P= 25%/38,95%	64,18	2015	P= 13,95%/38,95%	35,81%
P. Proporcionalidad					

Si la renta líquida fuese inferior o igual a 800 millones de pesos la proporción en el impuesto de renta, de acuerdo al cuadro anterior con una tarifa real del 34%, sería del 73,5%. Al paso que la renta líquida aumenta por encima de los primeros 800 millones de pesos la proporcionalidad del impuesto de renta decrece hasta llegar muy cerca, sin igualar, a la proporcionalidad basada en la tarifa nominal (64.1%). Lo mismo ocurre, pero en sentido contrario, con la proporción en el CREE y la sobretasa que aumenta del 26,5% al 35,9%

La proporción en tarifa nominal y tarifa real

Como se ha podido apreciar el juego de tarifa nominal y tarifa real tiene que ver con la forma de hacer uso del descuento tributario como se podrá observar en las ilustraciones siguientes.

1. Aplicación la proporcionalidad de acuerdo a la tarifa nominal

Proporcionalidad de acuerdo a la tarifa nominal Tarifa nominal 2015: 39%					
Suponga que una sociedad en 2015 pagó un impuesto en el exterior de \$60' genera una renta líquida gravable de \$ 600'. IMR: \$ 75' y en CREE \$ 27'.					
Nº	Nombre	Renta	CREE + Sobretasa		Total
1	Renta líquida	600'	600'	600'	
	B. Gravable	600'	600'	0	
2	Tarifa impuesto	25%	9%	5%	
3	Impuesto en el país	150'	54'		204'
4	% DT	64,1%	35,9%		100%
5*	DT (60' x % DT)	39'	21'		60
6**	Impuesto neto	111'	33'		144'
7	Impuesto mínimo	75'	27'		102'
* DT = 60' x 64,1% * DT= 60' x 35,9% IMR: Impuesto mínimo de renta					
**Impuesto neto = Impuesto (Renglón. 3) menos descuento (Renglón 5)					

Como se puede observar es muy importante, en descuentos tributarios, tener en cuenta el impuesto mínimo de renta establecido en el Art. 259 del estatuto Tributario.

En este caso la proporcionalidad con base en la tarifa nominal establece que los \$ 60' de descuento tributario se distribuyen en \$ 39' en renta y 21' para la sobretasa más la sobretasa.

Ahora se observa cómo se comporta el descuento cuando se hace uso de la tarifa real o aplicada.

1. Aplicación la proporcionalidad de acuerdo a la tarifa real o aplicada

Proporcionalidad de acuerdo a la tarifa real o aplicada					
Tarifa real o aplicada 2015: 34%					
Suponga que una sociedad en 2015 pagó un impuesto en el exterior de \$60' genera una renta líquida gravable de \$ 600'. IMR: \$ 75' y en CREE \$ 27'.					
Nº	Nombre	Renta	CREE + Sobretasa		Total
1	Renta líquida	600'	600'	600'	
	B. Gravable	600'	600'	0	
2	Tarifa impuesto	25%	9%	5%	
3	Impuesto en el país	150'	54'		204'
4	% DT	73,5%	26,5%		100%
5*	DT (60' x % DT)	44'	16'		60
6**	Impuesto neto	106'	38'		144'
7	Impuesto mínimo	75'	27'		102'
* DT = 60' x 73,5%		* DT= 60' x 26,5%			IMR: Impuesto mínimo de renta
**Impuesto neto = Impuesto (Renglón. 3) menos descuento (Renglón 5)					

En este caso el descuento tributario en el impuesto de renta pasa de 39' a 44' y en el CREE más la sobretasa pasa de 21' a 16' son diferencias que en un análisis deben tenerse en cuenta y que pueden en un momento dado generar algunas complicaciones.

Conclusión

Lo cierto del caso es que las fórmulas que proponen los artículos 16 y 29 de la Ley 1739 de 2014 están dadas con las tarifas nominales, al menos así parece, cuando las tarifas reales o aplicadas pueden ser otras. Esto debe generar un debate importante porque en otro escenario donde puede tener repercusión es en el impuesto diferido cuando teniendo la diferencia temporaria para calcular el impuesto a diferir debe reconocerse la tarifa con la cual se va a revertir la diferencia temporaria. ¿Se toma la nominal? ¿Se toma la aplicada?

La realidad económica exigiría que la tarifa que se debe tener en cuenta, tanto para el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior como para el impuesto diferido, debe ser la tarifa real o aplicada en razón a que el impuesto pagado finalmente deviene de la tarifa real y no de la nominal.

Estos elementos de juicio servirán para abrir el debate toda vez que la ley está hecha, en este caso, para aplicarse a la luz de la tarifa nominal y no de la real, sin embargo ese no es el camino, si bien es posible que no genere una grave inequidad si genera descompensación en las cifras tributarias y dudas sobre la transparencia del procedimiento.

“Nota: Este documento es una simple recopilación de información que no exime al usuario de consultar la norma. Antes de tomar decisiones consulte el Estatuto Tributario”.

“Prohibido reproducir total o parcialmente el contenido de esta circular para fines comerciales. Si su deseo es reproducirla con otros fines, debe citar la fuente”