

IMPUESTO DE RENTA CEDULAR, DIVIDENDOS Y APORTES VOLUNTARIOS

El decreto 2250 del 29 de diciembre de 2017, reglamenta el impuesto de renta cedular, los aportes obligatorios y voluntarios a los fondos privados de pensiones y compañías de seguros, los aportes a las cuentas de ahorro, AFC y AVC y las tarifas aplicables a los dividendos y participaciones recibidos por sociedades nacionales y personas naturales de utilidades generadas *antes* y a partir de 2017. Ante la ilegalidad de algunos aspectos reglamentados hacemos los siguientes comentarios.

1. Dividendos y participaciones recibidos por personas naturales de utilidades generadas antes de 2017

De acuerdo al artículo 1 del mencionado decreto, (artículo 1.2.1.10.3 DUR) los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes de utilidades generadas y no distribuidas de periodos *anteriores* al año gravable 2017, tendrán el siguiente tratamiento:

(i) Si los dividendos o participaciones provienen de utilidades no constitutivas de renta ni ganancia ocasional, no pagan impuesto de renta.

(ii) Si los dividendos o participaciones provienen de utilidades **gravadas antes del año gravable de 2017** se les aplica la tarifa del impuesto de renta del artículo 241 del estatuto tributario, antes de ser sustituida por el artículo 5º, de la ley 1819 de 2016, que corresponde a la tarifa para personas naturales establecida por la ley 1607 de 2012. Con esta tarifa se estaría aplicando una norma derogada por el artículo 5º, de la ley 1819 de 2016.

(iii) Si los dividendos o participaciones corresponden a utilidades **gravadas distribuidas antes** del año gravable 2017, *pero pagadas o abonadas en cuenta* a las personas naturales después del año gravable 2016, se aplica la tarifa del artículo 245 del estatuto tributario, antes de ser sustituida por el artículo 7º, de la ley 1819 de 2016; es decir el 33%, que correspondía a la tarifa para sociedades extranjeras y personas naturales no residentes. Igualmente, se estaría aplicando una norma derogada.

(iv) Este impuesto se agrega a la cedula de dividendos y participaciones, es decir se crea una nueva cedula.

Como se puede observar, se pretende mediante este decreto aplicar normas del ¹estatuto tributario derogadas por la ley 1819 de 2016, como son los artículo 241 y 245, violando el principio de interpretación de derecho, pues una norma derogada no se puede aplicar (artículo 14, ley 153 de 1887). Igualmente viola el artículo 246-1, del estatuto tributario, el cual establece que el gravamen a los dividendos sólo comienza sobre las utilidades generadas a partir del año gravable 2017. Esta norma transitoria no previó gravar las utilidades anteriores a 2017; al contrario, al ser subrogados los artículos 241 y 245 ibidem, sin ninguna reserva se eliminó impuesto sobre las utilidades gravadas generadas antes de 2017.

2. Retención en la fuente sobre dividendos y participaciones

Concordante con lo anterior el artículo 1.2.4.7.1. DUR establece retención en la fuente a partir de **enero de 2018** no sólo sobre los dividendos y participaciones generados a partir del año gravable 2017, sino sobre las utilidades *gravadas generadas en años anteriores*, de la siguiente manera:

(i) Cuando los dividendos o participaciones no sean constitutivos de renta o ganancia ocasional, NCRGO, se aplica la tabla fijada en este artículo, que corresponde a la misma del artículo 242 de la ley 1819 de 2016. La norma no precisa, pero debe entenderse, que los dividendos y participaciones correspondan a utilidades generadas a partir del año gravable 2017.

(ii) Cuando los dividendos o participaciones sean *gravados* se aplica una tarifa del 35%, más la tarifa de ingresos NCRGO, restándole la retención del 35%. La norma no precisa, pero debe entenderse, que los dividendos y participaciones correspondan a utilidades generadas a partir del año gravable 2017.

En el párrafo del mismo artículo se establece retención en la fuente para dividendos y participaciones originarias de utilidades gravadas de los años gravable 2016 y anteriores, así:

¹ “Art. 14, ley 153 de 1.887.- Una ley derogada no revivirá por solas las referencias que a ella se hagan, ni por haber sido abolida la ley que la derogó. Una disposición derogada solo recobrará su fuerza en la forma en que aparezca reproducida en una ley nueva.”

- (iii) Cuando los dividendos o participaciones sean gravados y correspondan a utilidades generadas en el año gravable 2016 y anteriores se aplica una tarifa del 20%, para pagos o abonos en cuenta iguales o superiores a 1400 UVT. No existe norma legal que sustente dicha retención para el año gravable 2018.
- (iv) Igualmente, cuando el pago o abono en cuenta gravado corresponda a una persona natural *no obligada a declarar*, se aplica una tarifa del 33%.
- (v) A las personas naturales *no residentes y las sociedades extranjeras* sobre las utilidades generadas a partir de 2017 no NCRGO se les aplica el 5% y cuando sean gravadas se les aplica el 35% más la tabla de NCRGO, restándole el 35%.
- (vi) A las personas naturales no residentes y las sociedades extranjeras sobre las utilidades generadas en el año gravable 2016 y anteriores gravadas se les aplica el 33%.

3. Retención en la fuente por dividendos y participaciones recibidos por personas jurídicas nacionales por utilidades generadas antes de 2017

Las personas jurídicas nacionales tendrán una tarifa de retención en la fuente del 20% sobre los dividendos y participaciones *gravados*. El artículo 1.2.4.7.3. DUR no dice si la retención en la fuente corresponde a las utilidades de 2107 o años anteriores; pero se debe entender por el porcentaje aplicable (20%) que corresponde a años anteriores a 2017, pues si fueran utilidades generadas a partir de 2017, sería del 35%. De todas maneras es una norma ilegal, pues los dividendos y participaciones recibidos por las personas jurídicas no constituyen renta ni ganancia ocasional, de conformidad con el artículo 48 del estatuto tributario, subrogado por el artículo 2 de la ley 1819 de 2016, por lo cual no se les puede aplicar dicha retención. El Gobierno Nacional sólo puede establecer retenciones en la fuente dentro de los límites autorizados en la ley, artículo 365 del estatuto tributario

La pregunta que debemos hacernos es: ¿Cuáles son los fundamentos legales para establecer unas tarifas y unas retenciones en la fuente, si las normas aplicables citadas en el reglamento fueron derogadas? De no existir norma legal vigente que establezca la obligación material del tributo, se estaría violando el principio de

legalidad establecido en el artículo 338 Superior y el de irretroactividad de las normas tributarias, artículo 636 Superior.²

4. Impuesto cedular

Para el impuesto cedular de las personas naturales vale la pena hacer los siguientes comentarios.

(i) *Renta por comparación de patrimonio.* Para la determinación del impuesto cedular de personas naturales, también aplica la comparación patrimonial. El mayor valor se debe llevar a las rentas no laborales y no admite renta exenta alguna. (art 1.2.1.19.2. DUR).

(ii) *Renta presuntiva.* Igualmente debe calcularse la renta presuntiva, como lo establece el artículo 1.2.1.19.15.DUR, en concordancia con los artículos 188 y 189 del estatuto tributario. Llevando la renta presuntiva en la cedula de rentas no laborales.

(iii) *Realización de cesantías.* Por regla general, se entenderán realizados el auxilio de cesantías y sus intereses en el momento del pago hecho por el patrono directamente al trabajador o cuando se consignen en el Fondo. En el caso del régimen de transición del CST (ley 50 de 1.990), se entenderán realizadas las cesantías al momento del reconocimiento por parte del empleador; y el trabajador reconocerá como ingreso el mayor valor causado en el año. Es decir, el valor que cause el empleador en su contabilidad debe certificarse al trabajador para que este lo declare. Para efectos de la renta exenta se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 206, numeral 4, del E.T. Igualmente, el trabajador deberá declarar en el patrimonio el saldo de las cesantías a su favor a diciembre 31 del año gravable. Esta norma rige a partir del año gravable 2017. (Art. 1.2.1.20.7.DUR).

(iv) *Retención por unidad de empresa.* Cuando exista unidad de empresa de conformidad con el Código de Comercio, para efectos de la retención en la fuente de los trabajadores con régimen laboral, se acumularan los pagos de todas las empresas (art.1.2.4.1.5.DUR). la retención la hará la empresa principal.

² Quien desee ampliar estos conceptos ver ensayo del doctor Tarsitano Alberto, “Teoría de la Interpretación tributaria”, El Tributo y su Aplicación, Marcial Pons, 2009, Buenos Aires, pagina 851. O entrar a su página web.