

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES RECIBIDOS POR SOCIEDADES SOCIAS EN LA REFORMA TRIBUTARIA

1. PROBLEMA JURÍDICO

¿Cuál es el tratamiento tributario de los dividendos y participaciones percibidos por sociedades nacionales socias o accionistas de otras sociedades nacionales, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 48, 49 y 246-1 del estatuto tributario, como fueron modificados por la ley 1819 de 2016?

2. TESIS JURÍDICA

En principio puede decirse, que los dividendos y participaciones percibidos por sociedades nacionales socias o accionistas de otras sociedades nacionales quedaron como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional a partir de la expedición de la ley 1819 de 2019, de acuerdo a las siguientes consideraciones.

3. DESARROLLO DEL TEMA

Consideraciones

Para defender la anterior tesis jurídica deben considerarse tres (3) disposiciones, en una interpretación sistemática. Ellas son los actuales artículos 48, 49 y 246-1 del estatuto tributario. Igualmente, debe tenerse presente que el fin de la reforma tributaria contenida en la ley 1819 de 2016 era gravar a los accionistas y socios personas naturales y excluir a las sociedades.

3.1. Tensión entre los artículos 48 y 49 del estatuto tributario

El artículo 49¹ del estatuto tributario, que no fue modificado por la ley 1819 de 2016 establece como regla general, que las utilidades comerciales que no paguen impuesto de renta en cabeza

¹ El artículo 49 del estatuto tributario dice: "Art. 49. Determinación de los dividendos y participaciones no gravados.

* -Modificado- Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1. de enero de 2013, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:

de la sociedad que los distribuyen, de acuerdo a las reglas que trae esa misma norma, son gravadas en cabeza de los socios o accionistas. Como puede observarse, al continuar vigente esta norma se seguirá distinguiendo entre utilidades gravadas y no gravadas para efectos del reparto de los dividendos o participaciones. Igualmente, esta disposición no limita dicho tratamiento a las personas naturales, con lo cual se puede inferir que incluye también a las personas jurídicas. Distinción que debió hacerse al momento de elaborar la ley para evitar interpretaciones equivocadas.

A su vez, el artículo 48² ibidem, antes de la reforma tributaria, que excluía del gravamen a los dividendos y participaciones percibidos por las personas naturales y jurídicas, fue subrogado en su totalidad por el artículo 2º de la ley 1819 de 2016, dejando únicamente a las *sociedades nacionales* con el beneficio de no constituir renta ni ganancia ocasional - NCRGO – los dividendos y participaciones percibidas.

Por lo anterior, debe advertirse que existe cierta tensión entre los artículos 48 y 49 del estatuto tributario³, en cuanto al tratamiento tributario de las personas jurídicas, pues mientras el artículo

1. Tomará la Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasionales Gravables del respectivo año y le restará el resultado de tomar el Básico de Renta y el Impuesto de Ganancias Ocasionales liquidado por el mismo año gravable, menos el monto de los descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior correspondientes a dividendos y participaciones a los que se refieren los literales a), b) y c) del inciso segundo del artículo 254 de este Estatuto.

2. Al resultado así obtenido se le adicionará el valor percibido durante el respectivo año gravable por concepto de:

a. Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que tengan el carácter no gravado; y

b. Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.

3. El valor obtenido de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

(...)

² El artículo 48 del estatuto tributario, modificado por el 2 de la ley 1819 de 2016 dice: “Art. 48. Participaciones y dividendos.

* -Inciso 1 Modificado- Los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, tales dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad. Si las utilidades hubieren sido obtenidas con anterioridad al primero de enero de 1986, para que los dividendos y participaciones sean un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, deberán además, figurar como utilidades retenidas en la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable de 1985, la cual deberá haber sido presentada a más tardar el 30 de julio de 1986.”

(...)

³ BRAVO ARTEAGA JUAN RAFAEL, *El impuesto de renta sobre los dividendos*, Revista Comentarios a la Reforma Estructural, ley 1819 de 2016, ICDT, 2017, página 47. El profesor Bravo es partidario de gravar a las sociedades socias por lo dispuesto en el artículo 49 del estatuto tributario.

48 las exonera al NCRGO los dividendos y participaciones recibidos, el artículo 49 grava las utilidades que no pagaron impuesto en cabeza de la sociedad que las distribuyó, de acuerdo al texto del párrafo 2ibidem. A mi juicio prevalece el artículo 48, pues el 49 es una norma general que no distingue, si va dirigida a personas naturales o jurídicas y el artículo 48 es una disposición especial, que excluye expresamente a las sociedades nacionales. Pero desde el punto de vista de los fines del artículo 49 no aparece clara esta afirmación. ¿Tenían como fin los artículos 48 y 49 del estatuto tributario exonerar los dividendos y participaciones *gravados* percibidos por de las sociedades nacionales? La respuesta es SI; pues el fin último de la ley era gravar las personas naturales con una tarifa diferencial dependiendo si las utilidades eran gravadas (35%) o NCRGO (5% o 10%) y exonerar a las sociedades nacionales socias.

¿Pero esta exoneración para las sociedades nacionales socias alcanza a las utilidades *gravadas* sobre las cuales no pago impuesto la sociedad que las distribuyó? SI. Aquí reside el principal problema. Si todos los dividendos y participaciones percibidos por la sociedad constituyen ingresos NCRGO, cuando se repartan a las personas naturales van a pagar a una tasa del 5% o 10% y no al 35% cuando sean gravadas, de conformidad con la depuración del artículo 49ibidem. Es un aspecto no previsto en la ley 1819 o así lo quiso el Legislador.

El propósito de la reforma tributaria⁴ fue gravar al último beneficiario de las utilidades, que son las personas naturales y excluir a los intermediarios (sociedades). La Comisión de Expertos propuso gravar también a las sociedades, para evitar la elusión, pero en el Congreso de la Republica no obtuvo acogida dicha propuesta, pues se podría gravar doblemente los dividendos o participaciones, cuando las sociedades son accionistas o socios; pero ello llevó - seguramente sin querer - a un tratamiento más favorable a las personas naturales. Por buscar una fórmula legal para no gravar a las sociedades nacionales con los dividendos y participaciones, no se previó que al modificar el artículo el artículo 48ibidem, dicha exención también se trasladaba a las personas naturales.

Por ello, la totalidad de los dividendos y participaciones recibidos por las sociedades son **no** constitutivos de renta ni ganancia ocasional, los cuales se trasladan a las personas naturales con esa misma naturaleza, pues el literal a, numeral 2, del artículo 49 ibidem así lo estipula, al considerar las rentas pasivas recibidas como dividendos o participaciones como no constitutivas de renta ni ganancia ocasionales.

⁴ DUQUE ESTÉVEZ DANIEL Y MEDINA JUAN CAMILO, *¿Existe una norma de transición para la tributación de dividendos?*, en Revista de Orientación Tributaria Impuestos No. 201, Legis, Mayo- Junio de 2017, Bogotá.

3.2. Normas de transición

A su vez, el artículo 246-1⁵ ibidem, originado en el artículo 9 de la ley 1819 de 2016, se refiere a la transitoriedad de las normas sobre tratamiento de los dividendos y participaciones distribuidos a los socios o accionistas. Para ello, establece que las disposiciones de los artículos 242, 245, 246, 342 y 343 del estatuto tributario, que corresponde al tratamiento cédular de las personas naturales residentes y no residentes y a las sociedades extranjeras, se aplicaran para utilidades causadas a partir del 1º, de enero de 2017. Es decir, que las utilidades sin distribuir antes de esa fecha se seguían rigiendo por las normas anteriores, por lo cual no se causa el impuesto cédular para las personas naturales, ni el impuesto del 5% para las sociedades y personas naturales extranjeras sobre las utilidades no distribuidas antes del 1 de enero de 2017.

Tampoco dice la norma transitoria claramente ¿qué tratamiento se le va a dar a las utilidades gravadas no distribuidas a diciembre 31 de 2016? Pero se puede inferir: (i) que dichas utilidades no pueden ser gravadas a las personas naturales, pues lo prohíbe expresamente norma transitoria; (ii) tampoco se pueden gravar en cabeza de las sociedades socias por disposición del artículo 48, que no distinguió si se gravaban las utilidades anteriores a la ley o las posteriores. Si la norma lo indicó no lo puede hacer el intérprete. Es decir, a estas utilidades gravadas deben aplicarse las normas vigentes al momento de su distribución, como son los artículos 48, 49, 242, 245, 246, 342 y 343 del estatuto tributario.

También se benefician con ello las personas naturales residentes en el país, pues los dividendos y participaciones recibidos de las sociedades socias son ingresos NCRGO, que pagan a una tarifa entre el 0%, 5% o 10%, por el sistema del impuesto cédular de renta, contenido en los artículos 342⁶, 343 y 242 del estatuto tributario, artículo 1º de la ley 1819 de 2016. A pesar que el objetivo de la ley 1819 de 2016, fue gravar con la tarifa del 35% las utilidades gravadas, esto no es posible por lo dispuesto en los artículos 48 y 49. El artículo 48

⁵ El artículo 246-1 del Estatuto Tributario dice: “Art. 246-1. Régimen de transición para el impuesto a los dividendos.

* -Adicionado- Lo previsto en los artículos 242, 245, 246, 342, 343 de este Estatuto y demás normas concordantes solo será aplicable a los dividendos que se repartan con cargo a utilidades generadas a partir del año gravable 2017.”

⁶ El artículo 342 del Estatuto Tributario reza: “Art. 342. Ingresos de las rentas de dividendos y participaciones.

* -Modificado- Son ingresos de esta cédula los recibidos por concepto de dividendos y participaciones, y constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes y sucesiones ilícitas de causantes que al momento de su muerte eran residentes, recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras.”

establece la exoneración como NCRGO para las sociedades y el 49 establece como NCRGO las rentas pasivas recibidas por los socios.

Para mayor ilustración se adjunta dos (2) anexo para diferenciar el tratamiento de los dividendos y las participaciones, cuando están de por medio las sociedades accionistas, de las utilidades causadas antes y después del primero de enero de 2017.

4. CONCLUSIONES

Sociedad socia

En resumen, es claro que los dividendos y participaciones recibidos por las sociedades nacionales socias de otras sociedades nacionales, de las utilidades causadas antes como después del 1° de enero de 2017, no son constitutivas de renta ni ganancia ocasional, sean provenientes de utilidades gravadas o no gravadas.

Socios personas naturales

Cuando los dividendos y participaciones provenientes de sociedades socias se distribuyan en cabeza de las personas naturales serán igualmente NCRGO, por constituir una renta pasiva para las sociedades socias. A pesar que el objetivo de la ley 1819 de 2106, fue gravar con el 35% las utilidades gravadas, esto no es posible por lo dispuesto en los artículos 48 y 49. El artículo 48 establece la exoneración como NCRGO para las sociedades y el 49 establece como NCRGO las rentas pasivas recibidas por los socios.

Recomendación

Conviene tener como socios de las empresas a sociedades para que los dividendos y participaciones gravadas puedan distribuirse como ingresos NCRGO, tanto para las sociedades socias como a los beneficiarios finales, las personas naturales.

ANEXO 01

Cuadro comparativo del gravamen a los dividendos antes y después de la reforma tributaria

UTILIDADES ACUMULADAS A DICIEMBRE 31 DE 2016		UTILIDADES CAUSADAS A PARTIR DEL 1 DE ENERO 2017	
SOCIEDAD A		SOCIEDAD A	
Utilidades Acumuladas gravadas	1.000	Utilidades Acumuladas gravadas	1.000
Utilidades Acumuladas INCRNGO	1.000	Utilidades Acumuladas INCRNGO	1.000
Suman Utilidades acumuladas	<u>2.000</u>	Suman Utilidades acumuladas	<u>2.000</u>
DISTRIBUCIÓN DIVIDENDOS 50% SOCIEDAD BB SOCIEDAD ACCIONISTA DE A		DISTRIBUCIÓN DIVIDENDOS 50% SOCIEDAD BB SOCIEDAD ACCIONISTA DE A	
Dividendos Gravados 50%	500	Dividendos Gravados 50%	500
Dividendos NCRNGO 50%	500	Dividendos NCRNGO 50%	500
Suman	<u>1.000</u>	Suman	<u>1.000</u>
Impuesto Renta Art. 48 Y 246-1 E.T.	0	Impuesto Renta Art 48 E.T. NCRGO	0
Utilidad Comercial	<u>1.000</u>	Dividendos por distribuir	<u>1.000</u>
Utilidades NCRNGO	1.000	Utilidad NCRNGO	1.000
DISTRIBUCIÓN DIVIDENDOS 50% PERSONA NATURAL ACCIONISTA DE BB		DISTRIBUCIÓN DIVIDENDOS 50% PERSONA NATURAL ACCIONISTA DE BB	
Dividendos NCRNGO **	500	Dividendos NCRNGO	500
	<u>500</u>		<u>500</u>
Impuesto Renta, NCRNGO ART 246-1 ET	0	Impuesto Renta Tarifa art. 242 E.T. 10%	47,4

** Los dividendos gravados no pagan a la tarifa del 35%, en ninguno de los dos periodos.

ANEXO 02

Cuadro comparativo de la distribución de dividendos a las personas naturales con y sin sociedades de por medio

GRUPO EMPRESARIAL CON SOCIEDADES NACIONALES SOCIAS		GRUPO EMPRESARIAL SIN SOCIEDADES NACIONALES SOCIAS	
SOCIEDAD A		SOCIEDAD A	
Utilidades Acumuladas gravadas	1.000	Utilidades Acumuladas gravadas	1.000
Utilidades Acumuladas INCRNGO	1.000	Utilidades Acumuladas INCRNGO	1.000
Suman Utilidades acumuladas	<u>2.000</u>	Suman Utilidades acumuladas	<u>2.000</u>
DISTRIBUCIÓN DIVIDENDOS 50% SOCIEDAD BB SOCIEDAD ACCIONISTA DE A			
Dividendos Gravados 50%	500		
Dividendos NCRNGO 50%	500		
Suman	<u>1.000</u>		
Impuesto Renta Art. 48 Y 246-1 E.T.	0		
Utilidad Comercial	<u>1.000</u>		
Utilidades NCRNGO	1.000		
DISTRIBUCIÓN DIVIDENDOS 50% PERSONA NATURAL ACCIONISTA DE BB		DISTRIBUCIÓN DIVIDENDOS 50% PERSONA NATURAL ACCIONISTA DE A	
Dividendos NCRNGO	500	Dividendos Gravados **	500
	<u>500</u>	Dividendos NCRNGO	500
			<u>1.000</u>
Impuesto Renta, NCRNGO ART 246-1 ET	0	Impuesto Renta Tarifa 35% de 500	175
		Tarifa art. 242 E.T. 10% de 500	47,4
		Total Impuesto	<u>222,4</u>

** Cuando no existe sociedad intermediaria socia se gravan los dividendos que provenían de ingresos que no pagarán impuesto de renta en la sociedad que los distribuyó.