

Circular No. 004 de 2017
Línea Contable S.A.S.

El régimen de transición de la Ley 1819 de 2016
Las pérdidas fiscales y los excesos de renta presuntiva

Javier E. García Restrepo

Entrega 1/3

Febrero 13 de 2017

“Nunca consideres el estudio como una obligación, sino como una oportunidad para penetrar en el bello y maravilloso mundo del saber.”

Albert Einstein

En el nuevo escenario tributario será importante examinar el régimen de transición con miras a establecer el rumbo de los saldos tributarios a Diciembre 31 de 2016 que propone la nueva normatividad. Nos ha parecido importante iniciar esta serie con los saldos de las pérdidas fiscales, de los excesos de renta presuntiva y de los excesos de base mínima sobre renta líquida que son susceptibles de compensar.

Convencionalismos	
Sigla	Descripción
P.F	Pérdidas fiscales
CREE	Impuesto sobre la renta para la equidad CRE
PFASC	Pérdidas fiscales acumuladas susceptibles de compensar

El Art. 123 de la mencionada Ley, que adiciona el Art. 290 del Estatuto Tributario, trata del régimen de transición y, en este caso específico lo hace en función del cambio generado por la eliminación del CREE cuya tarifa era del 9%, y en razón a esto se da el paso de la tarifa del impuesto de renta del 25% al 34%.

Estos sucesos son importantes porque en vigencia de la Ley 1607 de 2012 y de la Ley 1739 de 2014, es decir, hasta Diciembre 31 de 2016, se presentaba la declaración de renta y por separado la declaración del CREE. Para el 2017 y siguientes solo habrá una sola declaración que es la de renta, cuya tarifa del 34% es la sumatoria del 25% y del 9% que son las tarifas de renta y CREE hasta el 2016.

En este orden de ideas, en ambas declaraciones, del 2016 y anteriores, se pudo presentar una pérdida fiscal compensable con saldo pendiente por compensar a Diciembre 31 de 2016. Y de la compensación futura de los saldos por compensar, es de lo que trata este documento

La transición

El numeral 5 del Art. 290 del Estatuto Tributario establece el tratamiento de esos saldos pendientes por compensar a Diciembre 31 de 2016 en los siguientes términos:

“Pérdidas Fiscales. El valor de las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, serán compensadas teniendo en cuenta la siguiente formula...”

Fórmula		
VPF ₂₀₁₇ =	(PF _{IRC} x TRYC) + (PF _{CREE} x TCREE)	
	TRYC ₂₀₁₇	

VPF	P.F por susceptibles de compensar a partir de 2017
PFIRC	P.F acumuladas compensables a Dic. 31/2016 en impuesto de renta
TRYC	Tarifa de impuesto de renta aplicable a Dic. 31 de 2016
PFCEE	P.F acumuladas compensables a Dic. 31 de 2016 en el CREE
TCREE	Tarifa del CREE aplicable a Dic. 31 de 2016
TRYC2017	Tarifa del impuesto de renta aplicable el 2017, sin incluir sobreasa
P.F: Pérdidas fiscales	

De la fórmula a la práctica

La primera pregunta es ¿para qué la fórmula?

Es simple. Se van a juntar las compensaciones de las PFASC en una sola declaración lo que eran en dos declaraciones con tarifas diferentes y, en muchos casos, con depuración de bases diferentes. Luego no siempre las rentas líquidas, de estas dos declaraciones, coincidieron, ni en todos los casos, cuando se generaron pérdidas fiscales, estas fueron iguales; esto ocurrió en razón a la diferencia en los elementos depuradores de cada renta líquida.

Hay que tener presente que cuando se hace mención de las PFASC se está acudiendo no a la pérdida fiscal que se presente en la declaración de renta y en la declaración del CREE a Diciembre 31 de 2016, es el saldo de pérdida fiscal acumulada para cada una de estas declaraciones pero que sean susceptibles de compensar.

Si esa PFASC para la declaración de renta y para la declaración del CREE, a Diciembre 31 de 2016 eran diferentes, ¿cuál valor se podría compensar? Es más, si las tarifas son diferentes y la nueva tarifa no coincide con ninguna de las dos anteriores, ¿cómo hacer?

Para resolver esta inquietud es mejor abordar la situación, en primer lugar, analizando el efecto de compensar una pérdida fiscal en el impuesto en forma individual, esto es, primero en el impuesto de renta y después en el CREE o viceversa, y ese mismo análisis hacerlo luego con el impuesto total.

En segundo lugar será necesario analizar varios escenarios de compensación de pérdidas fiscales para observar su comportamiento y sacar conclusiones al respecto.

El efecto de compensar una pérdida fiscal o la importancia de la fórmula de transición para compensar

El análisis debe partir de una ilustración que muestre el efecto que tiene en el impuesto el compensar una pérdida fiscal en cada declaración, es decir, en la del impuesto de renta y en la del CREE de manera separada, dejando claro que esto se hace en función de un ejercicio académico para medir los impactos, en razón a que la declaración del CREE desaparece a partir del año gravable 2017.

Se supone que se va a compensar una pérdida fiscal de \$ 100'000.000 tanto en la declaración de renta como en la del CREE cuando en ambas se ha obtenido una renta líquida, antes de pérdidas fiscales, de \$ 300'000.000.

Cuadro comparativo de compensación (En miles)					
N°	Descripción	Declaración renta		Declaración CREE	
		Sin	Con	Sin	Con
1	R. Líquida Antes de P.F	300'000	300'000	300'000	300'000
2	Pérdidas fiscales (P.F)	0	100'000	0	100'000
3	R. Líquida gravable	300'000	200'000	300'000	200'000
4	Impuesto (25% -9%)	75'000	50'000	27'000	18'000
5	Efecto en el impuesto	25'000*		9'000**	

6	El efecto total	34'000 (25'000 + 9'000)
Ahorro tributario	* 25'000 = (75'000 -50'000)	** 9'000 = (27'000 - 18'000)
Sin: Sin compensar pérdidas fiscales	Con: Compensa pérdidas fiscales	

El cuadro anterior muestra, inequívocamente, que no genera el mismo efecto sobre el impuesto, el tomarse una pérdida fiscal en una declaración cuya tarifa para el cálculo del impuesto es del 25%, que si la tarifa fuera del 9%.

Si la PFASC es de \$ 100'000.000 y la compensación se hace en el impuesto de renta el efecto es de \$ 25'000.000, es decir, la pérdida fiscal compensada multiplica por la tarifa (100'000.000 x 25%). Ahora, si la compensación se hace en la declaración del CREE el efecto es de \$ 9'000.000, es decir, la pérdida fiscal compensada multiplica por la tarifa (100'000.000 x 9%).

Queda claro que el efecto que suscita la compensación depende de la tarifa que se esté aplicando, por eso no genera el mismo efecto compensar en el impuesto de renta que compensar en el CREE. He ahí la importancia de la fórmula presentada para la transición.

Entonces, de lo que se trata en la transición propuesta en la Ley 1819 de 2016, es de calcular el saldo de las PFASC a partir de 2017, dadas las pérdidas acumuladas por compensar a Diciembre 31 de 2016 contenidas en las declaraciones de renta y del CREE. De ahí que es necesario hacer análisis de escenarios para entender la razón de la transición y sobretodo de las fórmulas propuestas.

De este análisis se encargará la próxima circular. Hasta pronto

