

Documento **TRIBUTAR-io**

Agosto 26 de 2022

Número 815

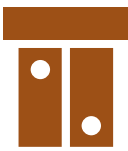
PRINCIPIO DE UNIDAD DEL IMPUESTO DE RENTA: ¿EN PELIGRO DE EXTINCIÓN?

Un asunto de especial interés e importancia con el proyecto de reforma tributaria tiene que ver con la forma en que se deberá liquidar el impuesto de renta y complementario, porque se advierte una fuerte contradicción entre la exposición de motivos y el articulado propuesto. Se trata de un asunto de técnica jurídica y de interpretación, que tendrá que ser enmendado o aclarado para evitar desgastes y discusiones innecesarias en el futuro.

Empecemos recordando que el artículo 5 del ET dispone que el impuesto de renta y complementarios se consideran como solo impuesto que comprende el impuesto que se liquida con base en la renta y en las ganancias ocasionales (GO), es decir, el impuesto básico de renta y el impuesto complementario de GO. A partir de este principio, ha sido tradición legal en el país que las GO se gravan con un impuesto separado del impuesto básico, pero la suma de los dos representa el impuesto único de renta. Mantener separado el impuesto de GO es una expresión del principio de equidad y progresividad del sistema tributario porque ha sido claro (desde el año 1974 hasta la fecha) que las ganancias extraordinarias no originan una capacidad contributiva agregada, sino que por ser eventual debe gravarse, sí, pero como una renta independiente. En consecuencia, desde siempre, el impuesto complementario de GO ha sido liquidado y pagado como un tributo independiente, aunque complementario, con concepto de hecho generador, base gravable y tarifa propios. Hasta 2012 la tarifa del impuesto de GO era la misma del impuesto a la renta y precisamente, la reforma contenida en la ley 1607 de ese año decidió separar el elemento tarifario estableciendo una tarifa del 10%, buscando con ello evitar prácticas de evasión como era, por ejemplo, el caso de la subescrituración por venta de inmuebles.

Otro principio de nuestro ordenamiento es el de renta neta que existió para las personas naturales hasta el año 2016 momento en que se adoptó el modelo de renta cedular. Típicamente, la renta cedular consiste en determinar la renta por orígenes de renta y someter a impuesto cada cédula en forma separada. Este es el modelo existente actualmente en el país, con algunas variantes introducidas en la reforma del año 2019. A consecuencia de esa cedulación, se liquida impuesto de renta sobre (i) la cédula general (laboral, pensión, capital y no laboral); (ii) dividendos y (iii) ganancias ocasionales.

El proyecto de ley de reforma propone modificar la base gravable del impuesto definida en el artículo 331 del ET señalando que la renta líquida gravable será determinada a partir de la suma de la renta líquida laborales, de pensiones, de capital, no laborales, **dividendos y ganancias ocasionales**. A dicha renta líquida gravable se aplicarán las tarifas del impuesto de renta contenidas en el artículo 241 del ET, es decir, la tabla de impuesto que a partir del postulado de



progresividad contiene tarifas que transitan entre el 0% y el 39% según la altura de la renta.

La exposición de motivos dejaría ver que la intención de esta modificación es gravar unificadamente la renta y la GO. Un sujeto con una renta de \$60 y una GO de \$40 empezaría a pagar impuesto de renta y complementario sobre una base única de \$100. Sin embargo, otra cosa se lee en el articulado propuesto porque si bien se redefine la renta líquida gravable, enseguida se dice modificar el artículo 336 del ET para disponer que la renta líquida gravable está conformada por la suma de todos los ingresos, *excepto dividendos y ganancias ocasionales*. Y luego, el proyecto propone modificar el artículo 242 del ET para señalar la tarifa de impuesto a los dividendos, que hoy está en el 10%, para gravarlos con la tarifa del artículo 241 del ET. Por el lado de las GO propone modificar el artículo 314 del ET para disponer que las GO se gravarían con la tarifa del artículo 241 del ET.

Así las cosas, una cosa parece sugerir la exposición de motivos y otra la redacción de las normas propuestas. Desde nuestra percepción, lo que realmente se está proponiendo es gravar los dividendos y las GO de manera separada, pero no con una tarifa única del 10%, sino con la tarifa progresiva de las personas naturales. Es decir, lo que dicen las normas propuestas es que si el sujeto tiene salarios por \$40, dividendos por \$50 y GO por \$70, su impuesto se liquidaría sobre cada uno de esos valores y no sobre una base gravable única de \$160. Observamos, sin embargo, una tendencia generalizada a hacer prevalecer el sentido que expresa la exposición de motivos y prácticamente todos los expertos coinciden en entender que se unificaría la base gravable para las personas naturales, lo que a nosotros nos parece al menos dudoso porque el sentido literal de las normas propuestas es claro. Por supuesto, esta divergencia conceptual y de entendimiento se deriva de un muy errado y criticable uso de la técnica jurídica, porque de ser cierto que se desea cambiar el sistema legal, deben modificarse las normas del ordenamiento que tratan temas asociados, precisamente, para dar una presentación clara y precisa de lo que se quiere. ¿Aló?

TRIBUTAR ASESORES SAS, Empresa Colombiana líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga, exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.

Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan su contenido.