

**EL GRAVAMEN A LOS DIVIDENDOS, ENTRE LA EQUIDAD Y LA DOBLE
TRIBUTACIÓN: UNA PERSPECTIVA COMPARADA Y EN CONTEXTO DE
POSCONFLICTO.**

TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE ABOGADA

**PRESENTADO POR
MARIA ALEXANDRA BARRENECHE MEJIA
MARÍA ALEJANDRA GONZÁLEZ RUIZ**

**DIRECTOR DE TESIS
ELEONORA LOZANO**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO 1	7
ARGUMENTOS NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES DEL GRAVAMEN DE LOS DIVIDENDOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	7
1.1 Impuesto sobre la renta	7
1.1.2 Utilidades y dividendos	10
1.1.3 Normatividad.....	11
1.2. Principios del derecho tributario.....	12
1.2.1 Principio de equidad.....	12
1.2.2 Principio progresividad	15
1.3. Doble imposición.....	18
CAPÍTULO 2	22
TRATAMIENTO INTERNACIONAL A LOS DIVIDENDOS.....	22
2.1 Sistemas para gravar los dividendos	22
2.2 España.....	22
CAPÍTULO 3	25
ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DEL GRAVAMEN DE LOS DIVIDENDOS.....	25
CAPÍTULO 4	31
ANÁLISIS DEL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA.....	31
CONCLUSIONES	34
REFERENCIAS.....	35

INTRODUCCIÓN

Esta investigación se centra en el análisis del gravamen a los dividendos en el impuesto sobre la renta, el cual consiste en gravar la parte del beneficio de una empresa que se reparte entre los accionistas de una sociedad. En este sentido, el interés principal es indagar si debería el impuesto sobre la renta gravar los dividendos de las sociedades incluso cuando la utilidad de esta haya efectuado el pago del impuesto. Lo anterior, analizado desde el choque que se presenta entre, los principios de equidad vertical y progresividad y el concepto de doble imposición. Asimismo, esta se encuentra enmarcada en el análisis de las personas con mayor capacidad adquisitiva, con el fin de generar un ingreso adicional al presupuesto nacional para la financiación del posconflicto y la desigualdad.

De lo expuesto surge la pregunta ¿Debe el impuesto sobre la renta gravar los dividendos en cabeza de los socios incluso cuando la utilidad de la sociedad haya efectuado el pago del impuesto sobre la renta?, para la cual consideramos que la respuesta será afirmativa, es decir que efectivamente debería el impuesto sobre la renta gravar los dividendos de las sociedades incluso cuando la utilidad de esta haya efectuado el pago del impuesto. Lo anterior en la medida que los contribuyentes no tributan de acuerdo a su capacidad económica, desconociendo así los principios constitucionales de equidad y progresividad.

Lo primero que hay que tener en cuenta es que en el ordenamiento Colombiano y en el ámbito internacional en general, se ha venido desarrollando una lucha por disminuir y eliminar la figura de la doble tributación, la cual consiste en gravar dos veces el mismo hecho económico (Jaque López, 2010). De esta manera en el caso en concreto, se estaría aplicando un impuesto sobre las utilidades y de igual manera otro impuesto sobre los dividendos que provienen de dichas utilidades; en este entendido, se estaría gravando la misma generación de riqueza a través de dos impuestos diferentes.

La situación problemática surge entonces cuando a partir de la idea de evitar a toda costa la doble tributación, se abre espacio para que los contribuyentes con mayor capacidad de pago no tributen de acuerdo a esta (Verdugo, 2015), favoreciendo a aquellos que tienen mayor capacidad de tributar.

En conclusión, el problema radica en el choque de principios constitucionales que rigen el sistema tributario como la progresividad y la equidad vs. la prohibición de la doble tributación; en el marco de los impuestos sobre lo dividendos.

En cuanto a dicha investigación, hemos observado que este tema ha sido un punto de discusión constante por dos razones importantes. La primera de ellas consiste en que el país atraviesa una época de posible posconflicto en la que la necesidad de recaudar dinero con el fin de lograr su financiación aumenta, financiación que es obtenida de los contribuyentes y; la segunda de las razones, consistente en el hecho de que gravar los dividendos implica que casi el 70% de los ingresos que antes quedaban exentos del pago del tributo, ahora están incluidos (Comisión, 2015). En consecuencia, toda la población que encaje dentro de los elementos de la obligación del impuesto deberá contribuir sobre una base mayor, lo que significa aportar más al Estado.

En este sentido, la imposición de un gravamen a los dividendos es de gran relevancia, debido a que como se ha mencionado, las personas naturales o jurídicas que se encuentran exentas de realizar un pago por un ingreso de estas características en el impuesto sobre la renta son las que más capacidad adquisitiva tienen. Por lo tanto, de acuerdo a los principios del derecho tributario de la equidad y la proporcionalidad (Lozano, 2011), es necesario que se impongan cargas a las contribuyentes que pueden aportar mayores recursos para cubrir los gastos del Estado, y por ende sus fines.

Este problema afecta en gran medida a la sociedad colombiana en general, debido a que si no se tienen los suficientes recursos para garantizar la satisfacción de los costos que requiere la nación, no es posible que se vea el progreso en las diferentes áreas que cubre el

presupuesto nacional, como lo es la infraestructura, la industria y la calidad de vida de las personas.

De igual manera, la exención de esta imposición beneficia únicamente a las personas que cuentan con mejor solvencia económica, lo anterior, toda vez que las personas naturales que devengan un salario son las que están haciendo los mayores aportes en referencia a las ganancias que se obtienen por el impuesto sobre la renta, yendo esto en contravía de la máxima constitucional de la equidad vertical, la cual señala, que se debe contribuir proporcionalmente a la capacidad adquisitiva.

En dicho sentido, esta investigación pretende sentar una posición que se desprenda del análisis de los principios constitucionales que deben servir como base e inspiración para la creación de normas y la interpretación de estas mismas. Sin olvidar que estos al ser aplicados en casos en concreto pueden chocar entre sí e incluso con otras normas válidas y compromisos adquiridos de manera internacional por parte del Estado Colombiano.

Tomando en consideración lo dicho hasta el momento, nos fijamos como objetivo general el analizar la imposición del gravamen a los dividendos en el impuesto sobre la renta a través de los conceptos de doble imposición y los principios constitucionales de equidad vertical y progresividad.

Lo anterior, nos lleva a plantearnos los siguientes objetivos específicos: (i) Analizar si la imposición de un gravamen a los dividendos en el impuesto sobre la renta estaría enmarcado dentro de la figura de la doble imposición. (ii) Analizar los principios constitucionales de progresividad y equidad vertical en virtud de la imposición de un gravamen a los dividendos en el impuesto sobre la renta. (iii) Identificar las tensiones entre los principios constitucionales de progresividad y equidad vertical en relación con la prohibición de la doble imposición, que se generan al imponer un gravamen a los dividendos en el impuesto sobre la renta. (iv) Analizar la imposición del gravamen a los dividendos en el impuesto sobre la renta como una aplicación del principio de

progresividad y equidad vertical, referente a las personas que poseen una mayor capacidad adquisitiva, en miras a generar un presupuesto para la financiación del posconflicto y la desigualdad y por último (v) Proponer una alternativa para la imposición del gravamen de los dividendos en el impuesto sobre la renta en la que se tenga en cuenta las instituciones analizadas en el trabajo de investigación

PALABRAS CLAVES

Impuesto sobre la renta, dividendos, gravamen, equidad, progresividad, doble imposición, posconflicto, desigualdad, capacidad adquisitiva.

CAPÍTULO 1

ARGUMENTOS NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES DEL GRAVAMEN DE LOS DIVIDENDOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Para iniciar la investigación es necesario tener claros los conceptos en los que se enmarcan los dividendos, es por esta razón, que se requiere explicar el impuesto sobre la renta y como es el tratamiento de este en lo referente a las utilidades de las sociedades y los dividendos percibidos por los socios.

1.1 Impuesto sobre la renta

El impuesto es una obligación a cargo de ciudadanos y contribuyentes que tiene origen en el artículo 95 de la Constitución Política de Colombia, en el cual se establece que la calidad de persona implica derechos y responsabilidades de los residentes fiscales colombianos, que se encuentren dentro del territorio nacional o en el exterior pero que cumplen las condiciones para ser considerados residentes; como por ejemplo “las personas naturales no residentes y las personas jurídicas y entidades extranjeras que tengan un establecimiento permanente o una sucursal en el país” (art. 20-2 del ET).

Lo anterior implica que, así como las personas deben ser protegidas en sus derechos por el Estado, estas tienen a su cargo la obligación de cumplir con ciertos deberes que permiten a su vez el respeto de los derechos de los demás y otorga al Estado las condiciones para garantizar sus propios derechos (Legis Editores S.A., 2016).

En este sentido, uno de los deberes que tiene todo ciudadano con su país es el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, como lo establece el artículo 95 de la Carta Política.

Ahora bien, se debe aclarar que el impuesto no debe responder únicamente al concepto de justicia y equidad sino a otros principios como lo son el de eficiencia, progresividad e irretroactividad, como lo establece la misma constitución en su artículo 363 y los cuales serán explicados con mayor detalle más adelante, debido a su relevancia para el análisis que aquí se pretende.

En Colombia, existen impuestos nacionales, departamentales y municipales (Legis Editores S.A., 2016); el primero va dirigido a todas las personas naturales o jurídicas consideradas residentes en el país y los dos últimos, como su nombre lo indica, son determinados por cada departamento o municipio conforme a los parámetros fijados por la ley.

Teniendo en cuenta lo anterior, el impuesto sobre la renta, sobre el cual consta este trabajo, se puede definir como un tributo de carácter obligatorio que deben pagar los contribuyentes, por el hecho de generar renta gravable; es decir, por la obtención de ingresos susceptibles de producir incremento en el patrimonio (ET, arts. 5 y ss.). En efecto, los contribuyentes con el fin de participar con una parte de las utilidades obtenidas en el año, en las cargas del Estado, entregan un porcentaje de estas para así sufragar las cargas públicas.

Con el fin de entender mejor dicha obligación, se procederá a identificar en detalle el hecho generador, el sujeto pasivo, la base gravable y la tarifa que conforman este impuesto.

En cuanto al hecho gravable, este es entendido como el presupuesto que fija la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, consistente en el pago de la cuota tributaria (Lozano Rodríguez, 2013). En el caso de la renta, este corresponde a la generación de renta gravable u obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio.

En cuanto al sujeto pasivo, es decir los obligados tributarios que deben cumplir la obligación tanto principal como aquellas que se desprenden de esta, o en otras palabras, quien ha realizado el hecho generador y en consecuencia nace la obligación tributaria (Lozano Rodríguez, 2013); encontramos en este caso a las personas naturales (empleados, trabajadores por cuenta propia y otros), personas jurídicas, sociedades de hecho, sucesiones ilíquidas y asignaciones o donaciones modales.

En cuanto a la base gravable, esto viene siendo “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valorización material del hecho gravable” o también visto como “la magnitud sobre la que se aplica la alícuota para determinar el impuesto” (Bravo Arteaga, 2009); podemos mencionar que en el caso del impuesto sobre la renta existen diferentes bases dependiendo si eres empleado, trabajador por cuenta propia, otros o persona jurídica.

Ahora, en cuanto a la tarifa, esta es definida como “el coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra que en este caso representa la cuantía del tributo” (Macho Pérez, 2008); la cual, en el caso de la renta, es diferente dependiendo si es persona jurídica o natural, o si pertenece al régimen especial o si por otro lado se trata de sociedades y entidades extranjeras, en relación con ingresos no atribuibles a un establecimiento permanente o sucursal.

En conclusión, dicho impuesto se obtiene restando de los ingresos, los gastos y costos que se hubieren causado o pagado en el periodo y con los cuales se establezca una relación de causalidad; es decir, que dichos gastos tengan como fin producir ingresos capaces de generar un incremento en el patrimonio del contribuyente. Lo anterior, con el fin aplicar a esta renta gravable la tarifa que corresponde y la cual debe ser pagada por el sujeto activo, es decir aquellos que se son considerados contribuyentes.

Adicionalmente, el impuesto sobre la renta, además de gravar las utilidades como se mencionó anteriormente; grava de forma complementaria las ganancias ocasionales. Es decir, aquellos ingresos obtenidos de manera extraordinaria.

Aclarando estos conceptos, debemos mencionar que lo que en principio plantea la reforma propuesta es gravar con este impuesto sobre la renta, no solo las utilidades, es decir los rendimientos que obtiene la sociedad; sino también los dividendos, es decir aquellas ganancias que se reparten a los socios. Conceptos los cuales serán explicados con mayor detalle a continuación.

1.1.2 Utilidades y dividendos

Las utilidades, consisten en la diferencia positiva entre ingresos y erogaciones y también entendidas como la ganancia efectivamente alcanzada en cada ejercicio (Reyes Villamizar, 2014). Estas son precisamente el fin último de una sociedad, la cual debe generar un beneficio económico para continuar con el desarrollo de su objeto. Sin embargo, antes de que esto suceda, es indispensable que se integre un fondo social con los aportes de los socios para acometer la actividad de explotación que se ha previsto (C.co., art. 98).

De lo anterior, se deriva el concepto de dividendos, pues los socios al aportar a la sociedad a fin de que esta desarrolle su actividad y produzca rendimientos, esperan una retribución económica a causa de su participación en el contrato social. De esto que, según los términos del artículo 98 del Código de Comercio, se establezca como fin último del contrato el de repartir las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social, esto dado que “la vocación que cada socio o accionista tiene para recibir utilidades sociales, constituye la contrapartida necesaria del riesgo que los asociados asumen por su vinculación a la sociedad” (Reyes Villamizar, 2014). Dicho beneficio económico es lo que denominamos ánimo de lucro subjetivo, que se evidencia en el incremento patrimonial que acaece a la sociedad y por otro lado en la distribución efectiva entre los asociados.

Se debe tener en cuenta de igual forma, que lo dicho en el anterior párrafo caracteriza principalmente a las sociedades civiles y comerciales de otras organizaciones empresariales en la que los beneficios económicos obtenidos no se destinan a la repartición entre los integrantes.

1.1.3 Normatividad

Colombia ha pasado por diversos regímenes respecto al impuesto de renta aplicable a las sociedades y sus socios. En un principio este decidió, bajo la Ley 56 de 1918, concederle el derecho a los accionistas de solicitar la devolución correspondiente a los impuestos que proporcionalmente a su participación hubiera pagado la sociedad, para evitar así una doble tributación, es decir que se gravara dos veces por el mismo hecho generador (Toro & Lewin, 2009). Luego, entre 1927 y 1953, para las sociedades anónimas los dividendos estaban exentos para los accionistas y para las sociedades colectivas aplicaba el principio de transparencia, en el cual las sociedades no pagaban impuesto sobre la renta y en cambio los socios quedaban gravados con base a una tarifa progresiva que tenía en cuenta la proporción de participación en la sociedad. Después, bajo la Ley 81 de 1960, se conservó el régimen de doble tributación estipulado bajo el régimen presidencial de rojas pinilla, el cual fue modificado por el Decreto 2053 y con el que se inició el desmonte de la doble tributación a través de un sistema de descuentos tributarios. Por último, en virtud de la Ley 75 de 1986, se estableció que los dividendos y participaciones eran un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, eliminando así el sistema de doble tributación en impuesto de renta de sociedades y socios.

Actualmente el tratamiento que se le da al tema de nuestro interés está consagrado en los artículos 48 y ss. del Estatuto Tributario y en los artículos 20 y ss. de la Ley 1607 de 2012. Estos señalan que las sociedades, sin importar su naturaleza, son contribuyentes del impuesto sobre la renta con una tarifa del veinticinco por ciento (25%) y del impuesto sobre

la renta para equidad CREE con tarifa del nueve por ciento (9%) para los años gravables 2013 y 2015; y desde este año, del ocho por ciento (8%).

Sin embargo, el tratamiento tributario de las participaciones y los dividendos se mantienen, puesto que la regla general sigue siendo que los mismos no constituyen renta ni ganancia ocasional para los socios.

1.2. Principios del derecho tributario

Esta investigación se centra en el análisis de los principios de derecho tributario, específicamente el de progresividad y equidad vertical, con el fin de mostrar si el gravamen a los dividendos en el impuesto sobre la renta corresponde a la capacidad adquisitiva de los contribuyentes. Frente a este punto, es importante traer a colación, el régimen económico de la constitución de 1991 en relación con los principios de derecho tributario; debido a que esta, en su artículo 363, señala que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.”.

De la misma manera, académicos de derecho han establecido la importancia de estos, es así como la académica Eleonora Lozano expone que existen en Colombia una serie de principios constitucionales tributarios, que hacen referencia a cómo se debe hacer el recaudo de impuestos y cómo se generan las políticas públicas y fiscales. Las definiciones de estos principios, son analizadas por diferentes doctrinantes del mundo. En nuestro país, Alfredo Lewin, expone que en su libro “principios constitucionales del derecho tributario” cuáles son los lineamientos que se han desarrollado con mayor acogida en la jurisprudencia constitucional y como se entienden estos principios en el derecho colombiano.

1.2.1 Principio de equidad

Antes de explicar lo relacionado con este principio es necesario mencionar que su importancia e historia se remonta a la revolución francesa en donde uno de los valores perseguidos era la igualdad entre los ciudadanos; este se entiende como el tratamiento igual que la ley debe dar a todas las personas que se encuentran en las mismas o similares circunstancias. A partir de este concepto, se desprende la equidad, el cual hace referencia al trato igual entre los iguales y desigual entre los desiguales.

A pesar de que estos dos conceptos se encuentran relacionados no hacen referencia a lo mismo, la igualdad según lo dispuesto en la Constitución Política de Colombia es un derecho fundamental, que establece que:

“Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades (...) El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.” (Constitución Política, art. 13)

Lo anterior quiere decir que, toda persona debe ser tratada de igual manera sin importar las condiciones sociales o económicas en que se encuentre con el fin de evitar cualquier tipo de discriminación, al igual, que se refiere a “(...) las personas en cuanto a sus protección y trato por parte de las autoridades respecto a sus derechos, libertades y oportunidades (...)” (Lewin, pág. 86).

Por su lado, la equidad en materia constitucional sólo está prevista en el ámbito tributario como un principio que pone límite a la potestad tributaria que ostenta el legislador. De acuerdo con la Constitución todo colombiano debe contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado siempre y cuando se respeten los conceptos de justicia y equidad (artículo 95 C.P.). Asimismo, la jurisprudencia ha dejado claro que el Legislador no tiene poder absoluto frente a la imposición de cargas tributarias, puesto que la Ley

“impone diversos límites, entre los cuales sobresalen el respeto de los derechos fundamentales (art. 2 CP), la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales (art. 95-9 CP), la observancia del principio de legalidad (art. 338 CP) y el cumplimiento de los principios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad (art. 363 CP), todo lo cual supone una actividad bajo parámetros de razonabilidad y proporcionalidad.” (C-657-15.)

Es importante mencionar que la Corte Constitucional en reiteradas ocasiones ha establecido que el principio de equidad es una “manifestación específica del principio de igualdad, que se concreta en la proscripción de tratos legales tributarios diferentes e injustificados, sea porque no hay razón para el trato desigual o sea porque se de un mismo trato pese a existir razones para dar un trato desigual” (Corte Constitucional, C-551/15).

De igual manera, en varias sentencias la Corte ha dejado claro que como parte de la aplicación del principio de equidad, y al ser una de las bases del sistema tributario colombiano, debe consultar la capacidad económica del ciudadano. Es así como, en las disposiciones C-734 de 2002 y C-657 de 2015 la entidad judicial señala que este principio “pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”.

Como se mencionó, la equidad tiene directa relación con la capacidad de pago del contribuyente, es por esta razón que se distingue entre equidad horizontal y equidad vertical, Siendo la primera, el trato igual para contribuyentes iguales y, la segunda, que menciona que la carga tributaria debe ser menor para quienes tienen menor capacidad económica y mayor para quienes tienen mayor capacidad.

Es preciso poner de presente que el principio de equidad vertical es de mayor interés para el desarrollo de esta investigación, puesto que se encuentra directamente relacionado con las

circunstancias económicas que mantienen los sujetos pasivos a la hora de tributar. En miras a esto, es necesario traer a colación la teoría económica de igual sacrificio, la cual estipula que, “el esfuerzo y sacrificio debe ser el mismo para todos los sujetos obligados a tributar y que esa igualdad en el sacrificio no se logra asignando una misma carga tributaria a quienes tienen distinta capacidad económica” (Fuentes Bernal, 2015).

De lo expuesto se puede inferir que se debe buscar un sistema tributario que, si bien obligue a cumplir el deber de financiación para la inversión y funcionamiento del Estado por parte de los ciudadanos, las imposiciones no deben generar con un perjuicio para los contribuyentes o un desmejoramiento de sus condiciones. Toda vez que, en un país con la desigualdad que mantiene Colombia no se puede esperar que todas las personas de las distintas clases sociales tributen de la misma manera, debido a que esto iría en contravía de los lineamientos constitucionales y fomentaría el desarrollo de la desigualdad.

1.2.2 Principio progresividad

Este principio, se encuentra estipulado en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, en el que se refiere a las bases del sistema tributario. Alfredo Lewin señala que, la progresividad “tiene por objeto hacer justo el sistema, de tal manera que el legislador atienda la capacidad contributiva de las personas, y los gravámenes no sean simplemente proporcionales, sino que, quien tenga mayor capacidad contributiva, asuma obligaciones mayores, y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad” (Lewin, 2002).

Como se mencionó, el sistema tributario colombiano se funda, junto con otros principios, en el principio de progresividad tributaria. Es por esta razón que el Consejo de Estado ha predicado que “la progresividad se predica del sistema y no puede exigirse aisladamente en los impuestos indirectos” (Sentencia de agosto 5 de 1994. M.P Consuelo Sarria Olcos). En la situación objeto de análisis en el presente texto, se habla de un gravamen a los dividendos en el impuesto sobre la renta, el cual como se estableció en el acápite anterior,

es un impuesto directo al contribuyente, debido a que grava de manera directa el patrimonio del sujeto pasivo. Esto indica que se debe conocer la situación del contribuyente a la hora de fijar las tarifas de los impuestos, en palabras del Consejo de Estado

“(…) que se atiendan las condiciones especiales de los sujetos que deben pagar tales impuestos. Dichas condiciones sólo pueden predicarse cuando se conoce de manera cierta el sujeto pasivo, evento en el cual es posible, atendido su nivel económico establecer una tarifa progresiva simple o progresiva gradual tal como ocurre en el impuesto sobre la renta” (Sentencia de agosto 5 de 1994. M.P Consuelo Sarria Olcos)

Ahora bien es importante mencionar que, se considera a la progresividad como el mejor instrumento para aplicar el principio de equidad vertical, esto debido a que los dos responden a la capacidad adquisitiva de los agentes, en la que se debe gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva. Sobre esta relación la Corte constitucional ha considerado:

“Existe concurrencia entre los principios de equidad y progresividad, ya que ambos aluden a la distribución de las cargas en el sistema tributario, así como a los beneficios que se establecen dentro del mismo, diferenciándose, sin embargo, en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación que atañe a la manera en que determinada disposición tributaria afecta a los diferentes destinatarios a la luz de los valores constitucionales, en tanto que el principio de progresividad atañe a la manera en que determinada carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás” (Corte Constitucional, C-397/11)

Así las cosas y con relación, a la aplicación del principio de progresividad, se han desarrollado varias posturas referentes al gravamen de la riqueza, puesto que la imposición de un gravamen a los dividendos concierne en gran medida la redistribución de la riqueza

que va de la mano con el principio de equidad e igualdad. Para el desarrollo de este análisis dicha investigación se centrará en dos teorías que desarrollan el principio de progresividad, y por ende, el de equidad vertical.

Por un lado, la teoría de la *Ley de rendimientos marginales decrecientes*, la cual expone que “a medida que aumentan las unidades que se poseen de un bien estas generan una utilidad adicional cada vez menor, es decir, que la utilidad marginal de cada nueva unidad que se adquiere es decreciente” (Parkin 2006). Lo anterior, debido a que a medida que las personas aumentan sus ingresos el dinero pierde valor, puesto que no es fundamental para la satisfacción de sus necesidades primarias. A partir de esta teoría, se puede establecer que la equidad no solo se logra imponiendo un gravamen que sea proporcional a la riqueza de las personas sino que, se debe a su vez, tributar a medida que aumenta la capacidad de pago. En el caso concreto del presente trabajo, se debe imponer un gravamen a los dividendos de las personas naturales que generen, a través de este medio, un ingreso significativo con relación a la capacidad adquisitiva que poseen.

De otro lado se encuentra la teoría que habla de la *propensión marginal al consumo*, la cual sostiene que “la propensión al gasto es mayor en los estratos sociales de menor ingreso y la propensión al ahorro es mayor para los estratos de ingreso alto” (Fuentes Bernal, 2015). En otras palabras, la demanda de bienes y servicios es mayor cuando el ingreso es más bajo, lo cual hace que la relación entre ingreso y consumo no sea directamente proporcional, mientras que, entre más ingresos se reciben las personas tienden a destinar una parte para el ahorro, este porcentaje aumenta proporcionalmente a los ingresos.

De lo expuesto se puede deducir que, no es posible imponer un gravamen que sea igual para todas las personas que reciben alguna retribución monetaria gracias a los dividendos, pues como se mencionó, las personas con menor capacidad adquisitiva gastan sus ingresos en mayor proporción que los que obtienen mayores ingresos. Por ende, se debe fijar un gravamen a los dividendos que sea progresivo a la capacidad de pago de las personas, toda

vez que, se debe tener en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, al igual que, se debe buscar el menor detrimento a los sujetos pasivos diferentes.

Igualmente, se puede decir que el 92% del impuesto de renta que se recauda en Colombia grava por igual a todos los dueños de las sociedades, a la misma tarifa plana, sin consultar su capacidad económica, siendo de esta manera inequitativo y en consecuencia no progresivo. En otras palabras, las personas naturales o jurídicas que se encuentran exentas de realizar un pago por un ingreso de estas características en el impuesto sobre la renta, son las que más capacidad adquisitiva tienen. Por tanto, de acuerdo a los principios del derecho tributario de la equidad y la proporcionalidad (Lozano, 2011), es necesario que se impongan cargas a las contribuyentes que pueden aportar mayores recursos para cubrir los gastos del Estado, y por ende sus fines.

1.3. Doble imposición

La razón principal por la cual actualmente no se gravan los dividendos es debido a que se considera una doble imposición, por lo tanto es necesario revisar este concepto, el cual hace referencia a la imposición de un tributo a un hecho generador que ya se encuentra gravado con otro impuesto, tasa o contribución. Con el fin de entender a fondo este concepto es relevante mencionar el elemento generador de la obligación tributaria, es decir que, por hecho generador, imponible o gravado se entiende el presupuesto jurídico fijado por la ley para configurar cada tributo y portador, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (Bravo Arteaga, 2009).

Ahora bien, en el caso bajo estudio, es necesario analizar la doble imposición doméstica, que consiste en aquellos "supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario estatal o por la de los poder tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, pero menores a este" (López, 1999 pág. 25), es decir, son los gravámenes que se constituyen

dentro de un país, ya sea porque el estado impuso diferentes tributos sobre el mismo ingreso o bien, o porque las diversas entidades territoriales lo impusieron.

Además, la doble imposición se divide en judicial y económica, la primera hace referencia a la imposición realizada por dos jurisdicciones fiscales que en el mismo contribuyente en relación con el mismo capital, mientras que la segunda, es aquella imposición que se ejecuta en dos jurisdicciones que tiene como sujetos pasivos a dos contribuyentes diferentes pero que se impone sobre el mismo ingreso gravable (IBFD, 2005).

En el caso concreto, es de importancia la doble imposición económica, puesto que en esta se enmarca el gravamen de los dividendos, en palabras de López Espadafor, se habla de este tipo principalmente en relación con la coincidencia del gravamen sobre los beneficios societarios por el impuesto sobre la Sociedades con el gravamen de los dividendos societarios por el impuesto sobre la renta correspondiente a los concretos accionistas.

Frente a este concepto es necesario exponer las diferentes medidas para evitar la doble imposición, entre ellas se encuentra la exención, el crédito de impuestos y la deducción de impuestos (Ramírez, 1995), esto es de relevancia debido a que la situación general del gravamen de las utilidades y el gravamen de los dividendos recibidos por lo socios sería la imposición para ambos ingresos, sin embargo, debido a la tendencia de evitar la doble imposición se han propuesto tres sistemas:

- A) Sistema de exención de dividendos:** Las utilidades se gravan en la sociedad y su distribución se considera un ingreso no gravable dentro de la renta personal. (Ávila, 2014).
- B) Sistema de imputación del crédito tributario:** En este modelo las utilidades inicialmente son objeto de una retención en la fuente dentro de la sociedad, a título de adelanto del impuesto personal. Posteriormente Las utilidades distribuidas a los socios se someten al esquema progresivo de imposición personal y se otorga crédito tributario por el adelanto de impuestos pagado en la sociedad. (Ávila, 2014)

C) Sistema clásico: En este modelo el impuesto de renta se divide en tres partes. Primero, Un impuesto con tarifa plana sobre las sociedades que no genera crédito tributario en la renta personal; segundo, un impuesto progresivo para la renta personal en la que no se toman en cuenta los dividendos y, tercero, un tributo sobre los dividendos, afectados generalmente con una tarifa plana. En síntesis, es el mismo esquema de exención de dividendos, sólo que al final dichos dividendos o una fracción de los mismos es objeto de gravamen con una tarifa plana. (Ávila, 2014)

Para el desarrollo de este texto nos centraremos en la exención, el cual hace referencia al beneficio que otorga la ley a determinados ingresos, los cuales no quedan gravados por el impuesto. En Colombia, no se encuentran gravados los dividendos en el impuesto sobre la renta debido a que se entiende que se genera un doble imposición si se cobra sobre un mismo hecho generador, en este caso se compartiría con el tributo pagado por las sociedades sobre el valor de las utilidades. En otras palabras se estaría aplicando un impuesto sobre las utilidades y de igual manera otro impuesto sobre los dividendos que provienen de dichas utilidades; en este entendido, se estaría gravando la misma generación de riqueza a través de dos impuestos diferentes. Sobre este punto cabe mencionar que, el actual tratamiento de los dividendos se considera una exención puesto que a estos ingresos se les llaman no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

Sobre esta imposición es importante traer a colación lo señalado acerca de que los dividendos se encontraban gravados en la Ley 75 de 1986, sin embargo la cobertura a los dividendos y participaciones se eliminó, puesto que estos no constituían renta o ganancia ocasional, en los casos que la sociedad declara sobre sus utilidades. Esto, responde a la tendencia de la prohibición mundial de una doble imposición. Sobre esto es importante mencionar que la exención mencionada, no tiene en cuenta el principio de equidad vertical, puesto que el primer lugar, todos los accionistas de contribuyen de la misma manera a pesar de ostentar diversas capacidades económicas.

A pesar de esto a través del tiempo se ha venido cambiando de visión a nivel internacional, se ha dejado de observar la imposición objeto de análisis como una vulneración a los derechos de contribuyente por constituir en una doble imposición y se ha comenzado a ver esta gravamen como una opción para aumentar el recaudo de las naciones, así como, para que los tributos se acomoden más a la capacidad adquisitiva de los contribuyentes en relación con los principios de equidad vertical y progresividad.

CAPÍTULO 2

TRATAMIENTO INTERNACIONAL A LOS DIVIDENDOS

2.1 Sistemas para gravar los dividendos

A nivel internacional se ha desarrollado diferentes sistemas para gravar los dividendos entre los cuales podemos mencionar los siguiente: (i) El imputation tax credit, el cual consiste en gravar la sociedad y también el socio, pero este último tiene derecho a descontar el impuesto pagado, proporcionalmente a su participación, por la sociedad. (ii) El sistema clásico, que se caracteriza porque los impuestos de renta los pagan la sociedad y el socio, sucesivamente, sin descuento o alivio alguno, lo que en nuestro medio ha sido denominado doble tributación. (iii) El dividend exemption, sistema que actualmente rige en Colombia, según el cual la sociedad asume generalmente el impuesto de renta y las utilidades quedan así desgravadas en cabeza de los socios o accionistas.(iv) El denominado sistema de half inclusión, en el cual la sociedad paga impuesto sobre la totalidad de las utilidades, y en cabeza de los socios también se pagan impuestos de renta, pero sobre la mitad de los dividendos o participaciones que reciben. (v) El flat rate, una modalidad según la cual se aplica una tasa moderada única en cabeza de los socios, que generalmente se comenta es del 25% y por último (vi) El dual income, que está referido en el reporte principalmente al régimen tributario de los países nórdicos, en los cuales existen dos tarifas de impuestos de renta diferentes, según la rentas sean de trabajo (más altas) o de capital (más bajas), que para los ejemplos de dividendos el autor asume en el 30%. (Leyva, 2008).

Dichos sistemas deben siempre analizarse bajo los principios constitucionales. Sin embargo cabe resaltar que los más utilizados son el de half-inclusion y el flat rate system.

2.2 España

En muchos países del mundo, se ha entrado a gravar los dividendos en el impuesto sobre la renta teniendo como perspectiva, la ya mencionada aplicación de los principios de equidad vertical y progresividad en relación con la capacidad adquisitiva y como incentivo para combatir la desigualdad tributaria que pueden traer estos beneficios, así como, para contribuir y aumentar al recaudo del presupuesto.

En el año 2007 entro a regir este gravamen en la legislación española la Ley 35/2006, por la cual se regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En esta se estipulo que se reformaría la normatividad, en la que se gravaba principalmente a las sociedades, para ahora gravar con una tarifa general del 19% los dividendos. Es importante aclarar, que en la actualidad se encuentra una exención a los dividendos y participaciones en beneficios que tiene como fin dar aplicación a los principios de equidad, este beneficio tiene un límite de 1500 euros. Asimismo, en caso de que el socio sea una sociedad, se le otorga crédito tributario que dependiendo de las circunstancias varía entre el 50% y el 100% del impuesto sobre los dividendos aplicable. (...)”(López de Foronda Pérez, 2006)

Como se puede observar, España en su ordenamiento jurídico tiene consagrada esta imposición, los doctrinantes que la analizan establecen, por un lado, que es una clara vulneración a la constitución debido a que va en contravía a los principios de equidad y parcialmente el de progresividad, asimismo, porque genera cobros injustificados para las personas naturales o jurídicas en las que recae el tributo (López, 1999, pág. 154). Por el otro, existe una posición que defiende la imposición, debido a que se establece que si bien el dinero o las ganancias que se reciben son las mismas, estas se deben analizar en dos momentos diferentes, primero, cuando se produce la utilidades en la sociedad, y segundo, cuando se causa el ingreso en el patrimonio del accionista o socio como resultado de la inversión de capital. (Labriega, 1990, pág. 56)

Esta última posición sirve de enlace para analizar si es viable el gravamen de los dividendos en el impuesto sobre la renta en el ordenamiento jurídico colombiano, esto debido a que con esta no se considera doble imposición. Toda vez que, al recaer en dos momentos diferentes no se causaría sobre el mismo hecho generador, por lo cual no se constituiría una vulneración directa a los principios de equidad y progresividad estipulados en la constitución política.

Este cambio en la legislación haría que las personas con mayor capacidad adquisitiva tributen de mayor manera con el fin de que se pueda recaudar más dinero para las necesidades del país. Sin embargo, es necesario aclarar que de igual manera se puede presentar transgresiones a los principios mencionados puesto que el mismo sujeto pasivo en ocasiones podría pagar en dos ocasiones con este gravamen. Por lo anterior, se debería establecer esta imposición siempre que se dispongan de parámetros para evitar la vulneración de derechos en la mayor medida, además, que se evalúe a qué parte de la población afecta directamente para que no se desmejore la situación socioeconómica de los contribuyentes.

CAPÍTULO 3

ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DEL GRAVAMEN A LOS DIVIDENDOS

Este acápite tiene como objeto analizar la imposición del gravamen a los dividendos en el impuesto sobre la renta, tanto desde la perspectiva nacional como la internacional, lo incluye revisar otras legislaciones en donde se aplique el gravamen. Asimismo, pretende establecer si la imposición de este gravamen se considera una vulneración de los principios de equidad vertical y progresividad, si se enmarca dentro del concepto de doble imposición, y como se puede aplicar en el ordenamiento jurídico colombiano.

3.1 Gravamen a los dividendos

Si bien existe una gran variedad de formas y sistemas de aplicación del impuesto sobre la renta en lo que tiene que ver con los dividendos; lo cierto es que no existe un consenso de la academia acerca de cuál debe ser el tratamiento tributario para las utilidades de la sociedad y de los socios. En este sentido existen autores que están en contra de gravar los dividendos en cabeza de los socios luego de que ya han sido gravadas las utilidades en cabeza de la sociedad, y otros que están en total acuerdo.

En general, las posiciones en contra de esta imposición se basan por un lado en que no existen entre la sociedad y los accionistas dos patrimonios aunque se afirme que existen dos personalidades distintas e independientes, puesto que la propiedad que tiene la sociedad sobre el patrimonio está condicionada por la proyección que sobre la propia sociedad tienen los derechos de los socios, que en últimas son quienes manejan dicho patrimonio a través de los administradores, entre otros (Fontbuté, 1986, pág. 694); y por otro lado, se encuentran los que mencionan que dicha imposibilidad radica en la doble tributación, explicado ya con anterioridad.

Esto último, deja en evidencia que el debate gira alrededor de temas como el de si la sociedad y los socios corresponden a una sola persona o en realidad son dos independientes, si se grava una misma renta o rentas diferentes y el tradicional problema de la doble tributación.

Ahora bien, como ya hemos venido dilucidando en este trabajo, en el caso concreto, es decir aterrizando el análisis al contexto Colombiano, consideramos que la mejor opción es la de gravar los dividendos en cabeza de los socios, incluso si en la sociedad a la que estos pertenecen ya se han gravado con el impuesto sobre la renta, las utilidades. Lo anterior debido a los argumentos presentados a continuación.

Inicialmente, encontramos el argumento de los principios constitucionales. Para comenzar, la Corte Constitucional ha dicho sobre estos que el mandato constitucional a un Sistema Tributario tiene el propósito de ordenar a los titulares de la potestad de imponer tributos a diferentes niveles, que deben ejercerlo tomando en consideración que las normas que los crean no pueden concebirse ni aisladas ni arbitrariamente sino como integrantes de un conjunto que guarde correspondencia con los principios de equidad, eficiencia y progresividad (Corte Constitucional. C-364, 1993). De esta manera, la constituyente a fijado unos lineamientos generales que deben ser la inspiración y la guía que conduzcan el sistema tributario, es decir que cada norma debe estar acorde a estos.

En este sentido, menciona Thomas Piketty economista científico en su libro la “crisis del capitalismo en el siglo XXI”, que cada día la sociedad está basando el desarrollo de la economía en el patrimonio de las personas, pilar básico del capitalismo. Sin embargo, esto sumado a las condiciones de mercado, a la privatización de las empresas y al desarrollo de la riqueza en una limitada parte de la población, genera desigualdad. Asimismo, establece que la concentración de la riqueza se da por las herencias que las personas reciben, lo cual posibilita a que se incremente su patrimonio en un sector específico de la sociedad y que la clase media no se vea inmiscuido en ese crecimiento.

Por lo anterior, el autor en sus columnas y específicamente en el texto mencionado, propone que se debe generar un mayor gravamen al capital relacionado con la capacidad adquisitiva del contribuyente. Es decir, que las personas que generan más ingresos u obtienen más bienes paguen una cifra coherente y que sea consecuente con lo devengado.

Con respecto a Colombia, este autor señala que es uno de los países con mayor desigualdad, debido a que el 10% de la población posee el 50% de la riqueza, lo que significa que la riqueza se concentra en un sector de la sociedad, lo cual demuestra su tesis. A su vez, expone que para poder cambiar esta situación, en primer lugar se tiene que modificar el grado de transparencia con la que se maneja la tributación en el país, puesto que esto hace que se pueda fiscalizar mejor la información y permitir un mayor control, y segundo lugar, que las personas de las clases sociales más altas hagan una contribución mayor al sistema de impuestos. De igual manera, dejó claro que las exenciones que existen sobre el impuesto a la riqueza deben ser eliminadas, toda vez que esto permite que las personas que debieran aportar más para equiparar la desigualdad, no lo hagan.

En conclusión, la situación se agrava cuando a partir de la idea de evitar a toda costa la doble tributación, se abre espacio para que los contribuyentes con mayor capacidad de pago no tributen de acuerdo a esta (Verdugo, 2015). En este sentido se ha evidenciado que se favorece a aquellos que tienen mayor capacidad de tributar. Es así como el profesor de la Facultad de Economía de la Universidad Javeriana César Ferrari, mencionó que Colombia cuenta con la necesidad de implementar una reforma tributaria estructural, en este sentido dijo:

“Los ricos del país reciben sus principales ingresos de los dividendos de sus empresas y no pagan impuestos. Además, todos buscan excepciones para no pagar sus tributos. Yo creería que es necesario crear una tarifa empresarial al 15% o al 20% una tarifa de personas naturales al 20% o 25%, también hay que eliminar los impuestos a las transacciones financieras, que no tienen mucho sentido”
(González, 2015)

Otra de las razones de mayor importancia, es el contexto actual Colombiano. El país atraviesa por una época de posconflicto, el cual se puede entender como un conjunto de alternativas que van desde la reducción del conflicto armado -desarme, desmovilización y reintegración y reparación de víctimas-, hasta su versión más amplia que sería definir esta nueva etapa como la gran oportunidad del país para replantearse como democracia, como Estado Social de derecho y como una verdadera sociedad menos desigual, competitiva y moderna (Giraldo, 2015). Sin embargo, este conjunto de medidas, cambios y programas necesitan de fuentes de financiación para lograr su correcta implementación y al necesitar el Estado más dinero necesita a su vez incrementar el recaudo. En consecuencia, al gravar los dividendos o participaciones de los socios o accionistas se logra que casi el 70% de los ingresos que antes quedaban exentos del pago del tributo, ahora estén incluidos (Comisión, 2015) por lo que toda la población que encaje dentro de los elementos de la obligación del impuesto deberá contribuir sobre una base mayor, lo que significa aportar más al Estado y mayor recaudo. Para lo anterior, plantearé de forma general el panorama colombiano y luego el contexto específico de posconflicto.

Actualmente, lo que busca el Estado es garantizar la financiación de los programas sociales, tales como los de lucha contra la pobreza y la provisión de bienes públicos; todo esto para lo cual necesita recursos que en la actualidad ya no provienen de otras fuentes como de la actividad minero-petrolera; sino que esto se logrará fomentando una fuerte actividad empresarial que genere a su vez empleos de alta calidad, esto lo cual, producirá una sociedad próspera que aportará por sí sola los recursos que el Gobierno necesita (OCDE, 2015). Lo anterior, recalando que debe ser “a través de una eficiente asignación y ejecución del gasto público, que contribuya de manera eficaz a la lucha contra la desigualdad y la pobreza, generando mejores condiciones para la paz duradera en nuestro país”. En otras palabras, “el rediseño del sistema tributario es una pieza clave del ajedrez para avanzar en materia de desarrollo económico y social”.

Ahora, dicho sistema debe tener ciertas características para que vayan acorde a lo que la constitución a través de sus principios ha trazado. De esta forma “un régimen tributario exitoso se caracteriza por generar los recursos necesarios para financiar los programas del Gobierno, por ser equitativo horizontal y verticalmente, eficiente desde el punto económico y administrativo, además de que debe estar acompañado de una administración y gestión tributaria que permitan cumplir los objetivos de la política impositiva”.

Sin embargo, en Colombia el régimen vigente presenta grandes limitaciones, puesto que el nivel de recaudo, frente al potencial, es bajo y adicionalmente no contribuye a una mejor distribución del ingreso; “es inequitativo horizontalmente pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; es complejo y difícil de administrar, y castiga de manera importante la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad”. A todo lo anterior, se suma la debilidad de la administración tributaria, la cual se ha caracterizado por la pobreza en lo que a recursos humanos se refiere y adicionalmente no da muestras de avance tecnológico y organización, fundamental en una institución de este tipo.

Por otro lado y como ya se mencionó, se suma a dicho panorama la decisión por parte del Gobierno de dar inicio a un proceso de paz y atravesar a futuro una etapa de posconflicto, ya a estas alturas ineludible. Unos cambios drásticos y serie de medidas que deben ser instauradas y para lo cual se necesitan recursos y de donde surge la pregunta de, ¿cómo se financiará el posconflicto?

Leibovich (2014), propone una respuesta a esta inquietud al decir que la financiación del posconflicto *“deberá ser el resultado de una combinación de reasignación del gasto público y mayores impuestos. Esa reasignación implica recortar el gasto o parar el crecimiento en algunos renglones. Con respecto a mayores ingresos, se va a requerir una nueva reforma tributaria. Para todo lo anterior, se va a necesitar un gran liderazgo y poder de persuasión del equipo del nuevo Gobierno Nacional, trabajando de la mano con el nuevo Congreso de la República. En cuanto a la ejecución, se deberá practicar una alta cirugía a algunas de las instituciones del Estado para que tengan la capacidad de cumplir*

con los compromisos de manera eficaz y eficiente”; con lo cual estamos de acuerdo, pues el cambio no solo tiene un componente de mayor recaudo si no que todo el andamiaje debe estar estructurado para que el funcionamiento sea eficiente, es decir unas instituciones consolidadas e inamovibles , actualizadas y transparentes, que permitan que el recaudo se lleve a cabo y un plan de distribución de los ingresos basado en la equidad. Todo esto, a fin de disminuir la desigualdad y crear confianza en el contribuyente, esto en la medida que los recursos se utilicen para aquello para lo cual fueron destinados.

Sobre lo dicho hasta ahora, la OCDE menciona que en el año 2015, los Estudios económicos presentados sobre la situación económica y fiscal del país, se estipularon como una de las principales recomendaciones, gravar los dividendos con el fin de aumentar la recaudación y construir un sistema impositivo justo. Con el fin de lograr esto, se debe imponer un “sistema dual para el impuesto sobre la renta en el que los dividendos y las ganancias de capital se graven en el caso de las personas físicas con arreglo a una tasa impositiva proporcional” (OCDE, 2015, pág. 24), esto con el fin de que la administración tributaria pueda incrementar el recaudo y aumentar la progresividad.

En conclusión, al gravar los dividendos en cabeza de los socios aunque ya hayan sido gravadas las utilidades, se propende por un sistema más progresivo, eficaz y equitativo que vela por la igualdad y disminuye la brecha entre ricos y pobre; adquiriendo a su vez mayor capacidad en cuanto al recaudo y permitiendo la financiación de los proyectos de la nación. Teniendo en cuenta que existen diversas propuestas que logran aminorar el efecto de la doble tributación sin embargo explicaremos la escogida y a nuestro parecer más idónea, por la nueva reforma tributaria que se aproxima.

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS DEL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA

El proyecto de reforma tributaria estructural presentada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tiene como fin hacer más eficiente el recaudo de tributos en la nación, así como, aumentar las cifras que aportan los ciudadanos para el desarrollo de los objetivos del estado. Dentro de las reformas presentadas se encuentran varios puntos importantes como la proposición de cárcel para los evasores, el aumento del IVA al 19% y el impuesto a las bebidas azucaradas.

Sin embargo, para el objeto de este trabajo es de mayor relevancia las propuestas efectuadas para el impuesto sobre la renta. Acerca de este impuesto, el Ministerio propone simplificar el pago, al igual, que hacerlo más progresivo, toda vez que, “Según el ministro de Hacienda, Mauricio Cárdenas, el aporte de personas naturales en renta es del 1,2 del PIB de la actualidad. Y en el total de la torta de renta, el 82 por ciento lo aportan las personas jurídicas y 18 por ciento es de naturales.” (Portafolio, 2016)

Por lo anterior, el régimen de renta para las personas naturales considera eliminar el IMAN, el IMAS, la renta para asalariados y el sistema de cuenta propia, para así pasar a un sistema unificado y de fácil cobro que permite la sencillez tanto para el sujeto activo como para el pasivo. Asimismo, se tiene una ampliación de la base gravable pues las personas con ingresos superiores a los dos millones de pesos comenzarán a declarar ante la Dian, no obstante, no todos deberán efectuar un pago.

Ahora bien, los dividendos y participaciones serán gravados para las personas naturales a partir de 600 UVT, los registren de esta a valor a 1000 UVT deberán someterse a una tarifa de 5%, los que superen este rango deberán tributar el 10%. En otras palabras, los “colombianos que reciban dividendos menores a \$17,8 millones no pagarán impuestos. Quienes tengan este beneficio entre \$17.851.000 y \$29 millones pagarán el 5% y los

dividendos superiores a este monto pagarán el 10%” (Portafolio, 2016). Dicha propuesta se asemeja al sistema internacional de *dual income*, puesto que el tratamiento de la tarifa difiere dependiendo si la renta es de trabajo (más altas) o de capital (más bajas).

Es importante poner de presente que como se ha mencionado a través del texto, existen posiciones en contra del gravamen de los dividendos, debido a que esto constituye en una doble imposición, al gravar sobre el mismo hecho generador dos veces. Sin embargo, es preciso señalar que los sujetos pasivos sobre el cual recae el tributo son diferentes, y los momentos por los que se grava son distintos, uno, se grava a la sociedad por la ejecución de sus labores, y el otro, cuando el socio obtiene resultados a partir de su inversión de capital. De igual manera, no es posible que la figura de la doble imposición prevalezca en relación con los principios en los cuales se funda el sistema tributario, es decir, la equidad, la proporcionalidad y la progresividad.

Frente a esto es importante señalar que, se observa como el proyecto de reforma tributaria está acogiéndose a la nueva tendencia mundial de gravar los dividendos, con lo cual se respeta y se da cumplimiento a los principios de equidad vertical y progresividad. Relacionado con esto, se denota como el gobierno observó que la capacidad económica del contribuyente es de relevancia para el recaudo de impuestos, toda vez, que, por un lado, se buscó gravar los dividendos de manera que las personas naturales con ingresos significativos por esta vía contribuyeran al fisco, puesto que al dejar la exención se están perdiendo un recaudo importante para la financiación de la nación. Y por el otro, la imposición del gravamen se hizo de manera progresiva con lo cual no se afecta a todas los sujetos pasivos de la misma manera, sino que se respeta la capacidad económica del contribuyente.

De otro lado, es preciso poner de presente que en la reforma no constituirán renta o ganancia ocasional, los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares que tengan calidad de sociedades nacionales (Comunidad contable, Legis, 2016). Lo cual, de acuerdo a nuestra opinión, si bien puede

cumplir los objetivos del gobierno en fomentar la inversión, también, se puede generar con esta exención un fomento a la elusión del impuesto, debido a que las personas naturales podrá suscribir una S.A.S, de carácter unipersonal, con la cual se percibirán los ingresos adquiridos por los dividendos y así evitar el pago de impuesto.

Una de las soluciones para evitar este mecanismo de elusión, es que las sociedades nacionales que ostenten la calidad de socios tributen a la misma tarifa especial que las sociedades extranjeras (10%). Con esto, si bien no se evita que las personas naturales constituyan sociedades unipersonales para evitar el pago del impuesto, si se lograría que se no se pierda una parte importante del recaudo del Estado. Igualmente, se estaría equiparando, en lo relacionado con este tributo, a las sociedades extranjeras y nacionales, lo cual fomenta la competitividad, al igual que, no afecta la inversión en el país.

CONCLUSIONES

- Los dividendos son el pago o retribución que reparte la sociedad a los socios luego de que esta ha percibido utilidades o ganancias como consecuencias del desarrollo de su actividad económica.
- El régimen colombiano vigente en cuanto a la tributación de las utilidades de las sociedades y a los dividendos o participaciones de los socios, consiste en que la totalidad del impuesto de renta se grava en cabeza de la sociedad, quedando los socios exonerados.
- El sistema tributario está estructurado sobre la base de unos principios, contemplados en la constitución y con un amplio desarrollo jurisprudencial por parte de la Corte Constitucional. Entre estos tenemos el de, progresividad, proporcionalidad, equidad, eficacia e irretroactividad.
- Que dichos principios son la inspiración y fin último del sistema y por lo tanto deben prevalecer ante cualquier duda en la aplicación de la norma o en la creación de esta misma.
- La creación de un tributo en el sistema colombiano debe consultar la capacidad económica de los agentes, esto, es cumplimiento y aplicación de los principios de igualdad y equidad.
- En ningún momento se desconoce el concepto de doble imposición pero este debe ceder en parte en este caso, pues choca con los principios mencionados. De igual forma para aminorar dicho efecto no se grava en su totalidad los dividendos y las utilidades sino que se tiene en cuenta una tarifa diferencial.
- La exención del gravamen de los dividendos en el impuesto sobre la renta, como vía para evitar la doble imposición, deja de un lado las bases en la que se funda el sistema tributario colombiano, debido a que vulnera el principio de progresividad como instrumento de aplicación del principio de equidad vertical, toda vez que desconoce la capacidad económica de los agentes haciendo que personas con ingresos por dividendos significativos no contribuyan al fisco.

- De manera adicional y no menos importante, no debe desconocerse que Colombia se dirige hacia un periodo de posconflicto y que este necesita financiarse.
- Una imposición al gravamen de los dividendos en el impuesto sobre la renta puede ser una vía para aumentar el recaudo, al igual, que puede ayudar a disminuir la desigualdad en la que se encuentra Colombia.
- Que el lograr mayor recaudo no soluciona los problemas, pues el cambio debe ser estructural, es decir que debe incluir a los funcionarios y la administración como tal; en la medida que debe ser un sistema honesto, transparente y efectivo.
- El proyecto de reforma tributaria en relación con el gravamen a los dividendos tiene en cuenta la capacidad económica de los agentes, por ende, se puede establecer que se hizo una aplicación de los principios en los que se funda el sistema tributario en Colombia de acuerdo al orden constitucional.
- La propuesta del ejecutivo de no gravar los dividendos cuando el socio es una sociedad nacional como un incentivo a la inversión, puede generar que las personas naturales creen sociedades de carácter unipersonal, lo cual se podría establecer como una elusión del contribuyente. Una solución podría ser que se tribute a la misma tarifa especial del 10% de las sociedades extranjeras.
- La imposición del gravamen de los dividendos en el impuesto sobre la renta debe estar basado en los principios de progresividad y equidad vertical, por lo que se debe fijar un gravamen a los dividendos que sea progresivo a la capacidad de pago de las personas, lo cual se hace mediante la imposición del gravamen a partir de una determinada base gravable.

REFERENCIAS

- Bravo Arteaga, J.R., Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Editorial Legis, Bogotá, 2009, págs. 120-126 y 149-188. (*) 45 pags
- C-100-14. MARÍA
VICTORIA CALLE CORREA consultado en
<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-100-14.htm>
- C-397-11. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB. Consultada en
<http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-397-11.htm>
- C-551-15.
Mauricio González Cuervo consultada en
<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-551-15.htm>
- C-657-15. JORGE IVÁN PALACIO consultada en
http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-657-15.htm#_ftn31
- Clavijo, S. Vera, A. Vera, N 82016) Reforma Tributaria Estructural 2016-2018. Anif. consultado en
http://anif.co/sites/default/files/investigaciones/reforma_tributaria_estructural_2016-2018_0.pdf
- Colombia. (1989). Decreto 624 de 1989: “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales”. Presidencia de la República, marzo 30 de 1989.
- Colombia. (1991). Constitución de política de Colombia. Presidencia de la República
- Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. (2015). *Tercer informe: proyecto de reforma tributaria*. Bogotá.
- Corredor Alejo, J.O., (2009) El impuesto de renta en Colombia – Parte general, Centro Interamericano Jurídico-Financiero, Bogotá.

- Fontbuté, J. (1986). ¿Por qué los dividendos que las sociedades distribuyen a sus accionistas no son deducibles de la base imponible del Impuesto de Sociedades? *Revista Española de financiación y contabilidad*, XVI (51), 685-700.
- Forer, A. (2012). *Justicia transicional*. Bogotá : Universidad del Sinú : Ibáñez, 2012.
- Fuentes Bernal, J.J. (2015). *La dimensión económica del derecho tributario: aproximación al contexto económico de las normas impositivas*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.
- García Poveda, b. (2003) Aproximación a los principios de igualdad, equidad y progresividad en materia tributaria a partir del análisis de la sentencia de la Corte Constitucional C-1060 a, de 18 de octubre de 2001 Colombia. *Revista De Derecho Fiscal*.ISSN: 1692-6722 p.168 - 180 v.1 consultado en: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/viewFile/2674/2320>
- Isaza González, R. (2006). *Historia del impuesto sobre la renta en Colombia y propuesta de una reforma tributaria*. Medellín : Universidad de Antioquia : Fondo Editorial Universidad EAFIT, 2006.
- Jorratt, M. (2011). *Evaluando la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta : el impacto de reformas tributarias potenciales : los casos del Ecuador, Guatemala y el Paraguay*. Santiago de Chile : Naciones Unidas, CEPAL ; Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, 2011.
- Kahuazango Heredia, M. S., & Bernate Arbeláez, J. A. (2009). *Estudio de los convenios para evitar la doble tributación internacional : perspectiva Colombia-España*. Bogotá : Uniandes, 2009.
- Labariega Villanueva, P. (1990). El impuesto sobre la renta a los dividendos. *Revista de derecho privado* .

- Legis Editores S.A. (2016). *Guía Legis para la Declaración de Renta 2016*. Bogotá: Legis.
- Legis. (2016). *Este es el proyecto de reforma tributaria. Comunidad contable. 25 de octubre de 2016. Consultado en <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Otros/reforma-tributaria.asp>*
- Leibovich, José, (2014). “Plan para financiar los acuerdos de paz”. Tomado de: <http://www.portafolio.co/columnistas/plan-financiar-los-acuerdos-paz>, consultado el 10 de noviembre de 2016.
- Lewin Figueroa, A. (2002). Constitucional en materia tributaria y su incidencia en la jurisprudencia del consejo de estado. Revista de derecho público, universidad de los Andes facultad de derecho. Edición 15. Consultado en https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub169.pdf
- Lewin Figueroa, A. (2002). *Principios constitucionales del derecho tributario : análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, 1992-2001*. Bogotá, D. C. : Universidad de los Andes, Fac. de Derecho : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- Leyva Zambrano, A., & Abella Mancera, M. P. (2008). *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado : reflexiones para Colombia*. Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008.
- López de Foronda Pérez, O., & Azofra, V. (2006). La política de dividendos de las empresas de Estados Unidos y Europa desde una perspectiva financiera e institucional. Madrid ; Barcelona : Marcial Pons : Ediciones Jurídicas y Sociales, c2006.

- Lozano Rodríguez, E. (2011) El régimen económico constitucional: Confluencia del derecho, la economía y la ciencia política, en Manual de Constitución y Democracia, Volumen II, Ediciones Uniandes, Bogotá.
- Lozano Rodríguez, E. (2013). Fundamentos de la tributación Colombiana. En M. Castro de Cifuentes, *Fundamento de Derecho de los Negocios para no Abogados* (págs. 569-613).
- Lozano Rodríguez, E., & Plazas Vega, M. A. (2014). *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado : reflexiones para Colombia*. Bogotá : Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2014.
- Macho Perez, Ana Belén. (2008). Vademécum de derecho tributario. Tirant lo blanch, Valencia.
- Mazz, A. (2002). Medidas fiscales para el desarrollo económico la compatibilidad entre los incentivos fiscales y por principios de capacidad contributiva e igualdad. *Memorias de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario , 1*.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015) Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA. Recuperado el 6 de marzo de 2016 de : http://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf
- Parkin, M. *Microeconomía*. (2006) Loría Díaz Universidad Nacional Autónoma de México Facultad de Economía TRADUCCIÓN Miguel Ángel Sánchez Carrión Universidad Iberoamericana, México REVISIÓN TÉCNICA Antonio García de la Parra Motta Universidad Iberoamericana, México Addison-Wesley Versión para Latinoamérica
- Pere M. Pons (2015) Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el impuesto sobre sociedades español: impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores. Actualidad Jurídica Uría Menéndez. España. Recuperado el 6 de marzo de 2016 de: <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/4615/documento/at04.pdf?id=5767>
- Piketty, T. (2013). *Le Capital au XXIe siècle*. Paris: Seuil.

- Piñeros , M. (1998). Incentivos tributarios. *Memorias de las vigésimo segundas Jornadas Collombianas de Derecho Tributario*.
- Portafolio. (2016) Quienes ganen más de \$2,7 millones deberán declarar renta. OCTUBRE 20 DE 2016. Consulta en <http://www.portafolio.co/economia/impuestos-a-las-personas-naturales-en-la-reforma-tributaria-2016-501134>
- Ramirez Cardona, A. (1985). *Derecho tributario sustancial y procedimental*. Bogotá: Temis. c1985.
- Raya Medina, F. (1975). *Impuestos sobre las rentas del capital : dividendos y participaciones*. Madrid : Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, c1975.
- Reyes Villamizar, F. (2014). *Derecho Societario* . (Temis, Ed.) Bogotá.
- Toro Isaza, C., & Lewin Figueroa, A. (2009). *La doble tributación en el impuesto de renta de personas naturales en Colombia y Estados Unidos : un análisis desde la sujeción pasiva*. Bogotá : Uniandes, 2009.