

Pérdidas Fiscales en época de Pandemia y la aplicación del Principio de Justicia Tributaria en Post-pandemia.

Uno de los puntos más neurálgicos de la pandemia que hemos vivido de manera excepcional en el año 20 del siglo XXI es, con toda seguridad, el impacto negativo en las finanzas de los hogares, las empresas y los estados.

En esta oportunidad, la reflexión se orienta al impacto en las empresas, a partir de una mirada tributaria.

Se define la Pérdida Fiscal (PF) como aquella situación en la que la suma de los Costos (C) y las Deducciones (D), son mayores que los Ingresos Netos (IN), tendiendo como premisa que éstos últimos son el resultado de la diferencia entre los Ingresos Brutos (IB) menos las Devoluciones (Dev.), las Rebajas (Reb.), los Descuentos en Ventas (DV) y los Ingresos No Constitutivos de Renta Ni de Ganancia Ocasional (INRNIGO).

Si fuésemos a plantear aquel concepto, en términos de lo que denomina el profesor Javier García, como el “*álgebra tributaria*”, tendríamos que:

$$IN = IB - Dev., Reb. DV - INICRNIGO.$$

$$PF = (C+D) - IN, \text{ si y sólo si: } (C+D) > IN.$$

Esto es claramente, en materia tributaria, no contable, donde se parte del Estado de Resultados Completo, según las NIIF¹ vigentes para Colombia.

¹ NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

De acuerdo con lo señalado en el Estatuto Tributario, se dispone que las Pérdidas Fiscales son compensables con las rentas ordinarias de los siguientes doce periodos².

Tal como lo plantea el profesor Corredor, históricamente las pérdidas fiscales se podían compensar en un término de cinco años, con la Ley 788 de 2002 este plazo se extendió a ochos años, y con la Ley 1111 de 2006 se pudo compensar sin límite de tiempo, justamente hasta el año 2016³, dado que, como se advirtió en el párrafo precedente, hubo una limitación a doce años con la Ley 1819 de 2016.

Ha existido una concepción, por lo menos, desde la vista del legislador, de entender las Pérdidas Fiscales (PF) como un beneficio tributario, siendo lo concreto, darle el tratamiento de minoración estructural⁴, entendida esta como un elemento necesario e indispensable en la estructura misma del impuesto.

Es por ello, que consideramos necesario revisar para este año 2020, la determinación adecuada de las Pérdidas Fiscales (PF) que seguramente acompañarán los resultados económicos de muchas empresas y actividades económicas afectadas por la crisis ocasionada por la emergencia sanitaria que aún no superamos.

Ha reconocido en varias oportunidades la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que el estado en su amplio poder de configuración legislativa, permite el reconocimiento de las pérdidas fiscales⁵ como una verdadera minoración estructural, al respecto señaló en su momento que:

“(…)Las minoraciones estructurales, a pesar de suponer un tratamiento diferente de los sujetos gravados, se caracterizan porque no tienen como propósito principal incentivar o crear preferencias sino coadyuvar a la definición y delimitación del tributo y a la aplicación práctica de los principios de tributación. Su finalidad no es incentivar, estimular o preferir determinados sujetos o actividades sino

² Art. 147 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 88 de la Ley 1819 de 2016, que puso una limitate de doce años para su compensación.

³ Tomado de: Corredor Alejo, Orlando. “El impuesto de renta en Colombia. Sociedades y demás obligados a llevar contabilidad.” Ed. Hache, Bogotá, 2020. Pág. 612.

⁴ CAMPO, ARIAS Y GARCÍA. Minoraciones estructurales en el Impuesto de Renta en Colombia. Un trabajo exploratorio en el impuesto de renta. Artículo de investigación válido para optar al título de Magíster en Tributación y Política Fiscal. Universidad de Medellín. Medellín, Col.), diciembre de 2012

⁵ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-984 de 2004.

simplemente “no perjudicar”, es decir, realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Por eso operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos” (subrayado fuera de texto).

Si revisamos la situación que se generó por la pandemia, podremos comprender entonces que en efecto, la desigualdad que se genere entre los ingresos netos, frente al mayor valor que tendrán los costos y deducciones, obedecen no sólo al surgimiento de las pérdidas fiscales, sino también y muy especialmente, al tenor de la jurisprudencia constitucional⁶ que ha sostenido la tesis según la cual, las pérdidas fiscales constituyen un elemento importante en la determinación de la obligación tributaria, dentro de los principios de Justicia y Equidad.

Sin embargo, la ley no permite que este tratamiento de justicia tributaria, sea trasladable a los socios, tal como sería el efecto deseado de neutralidad de una minoración estructural.

Así quedo planteado en la parte final del inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario:

ARTÍCULO 147. Modificado. Ley 1111/2006, Art. 5. *Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Inciso 1. Modificado. Ley 1819/2016, Art. 88. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los doce (12) períodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Los socios no podrán deducir ni compensar las pérdidas de las sociedades contra sus propias rentas líquidas⁷.* (subrayado y negrillas por fuera de texto).

Y, es que, si revisamos el efecto que tendría la PF en el contribuyente, al ser compensable, dicha pérdida se verá reflejada como un mayor dividendo gravado para el socio, en el caso de la sociedad que reparte los dividendos, veamos el siguiente ejemplo:

⁶ Ver, entre otras, las siguientes providencias: C-1376 de 2000, C-261 de 2002, C-886 de 2002, C-1114 de 2003, C-540 de 2005, C-508 de 2008, entre otras.

⁷ Tomado de la edición digital del Estatuto Tributario del CETA.

Cuadro No 1
Efecto de las Pérdidas Fiscales (PF) en la determinación de los dividendos no gravados

CONCEPTO	SIN PF	CON PF
RLO	1000	1000
PF	0	200
RLG	1000	800
ISR	320	256
MMDNG	680	544

Donde:

SIN PF: Empresa que no compensa la Pérdida Fiscal.

CON PF: Empresa en la que se compensa la Pérdida Fiscal.

RLO: Renta Líquida Ordinaria.

PF: Pérdida Fiscal.

ISR: Impuesto Sobre la Renta, considerando la tarifa vigente para 2020 del 32%.

MMDNG: Monto Máximo de Dividendo No Gravado.

Como se puede observar, en el caso de empresas que hacen uso de la compensación de pérdidas fiscales, al determinar el MMDNG⁸, presentan una reducción del monto máximo de dividendos no gravados, frente a la sociedad que no compensó la pérdida fiscal.

Sería una aplicación de Justicia en materia tributaria, que las normas tributarias corrigieran esta inequidad y se pudiese trasladar al socio esta pérdida, como un dividendo no gravado, pero en Colombia esto no es posible.

Para que las empresas puedan hacer uso de las pérdidas fiscales, y que las mismas tengan la calidad de compensables para este año 2020, tendremos en cuenta estas sugerencias, con miras al cierre de año fiscal que ya comenzamos a preparar:

⁸ MMDNG: Monto Máximo de Dividendo No Gravado, de acuerdo con el artículo 49 del Estatuto Tributario, resulta de restar el impuesto básico de renta a la renta líquida gravable.

1. No se pueden compensar pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni en rentas exentas⁹.
2. Identifique que los soportes de costos y deducciones del año, cumplan con las disposiciones tributarias vigentes¹⁰.
3. Identifique, cuantifique y revele adecuadamente la diferencia temporaria y el consecuente impuesto diferido que originará la Pérdida Fiscal.¹¹
4. Diferencie las pérdidas fiscales de años anteriores. Procure darle prioridad a las que se vencen en más corto tiempo, recuerde que las pérdidas fiscales originadas desde el año 2007 hasta 2016 inclusive, no tienen límite de tiempo para su compensación.
5. Identifique y separe en su contabilidad y anexos fiscales, los excesos de renta presuntiva, que serán objeto de otro análisis posterior, estos sólo se pueden compensar en un término de cinco años¹², por ello, desde una posición estratégica, deberán tener prelación frente a la compensación de las pérdidas fiscales.
6. Recuerde que tanto en el año que se originan, como en el que se compensan las Pérdidas Fiscales, se incrementa el periodo de Firmeza de las declaraciones tributarias a seis años.¹³
7. Realice una auditoría de cumplimiento a sus costos y gastos contables, con miras a obtener partidas deducibles y costos fiscalmente procedentes, para lograr impacto positivo en la determinación y compensación de las PF y así evitar el régimen sancionatorio por su solicitud improcedente¹⁴.
8. Recuerde que en el Régimen Simple de Tributación – SIMPLE, no se compensan Pérdidas Fiscales¹⁵.

Sabaneta, septiembre 22 de 2020.

⁹ Así lo determina el inciso primero del artículo 177-1 del Estatuto Tributario.

¹⁰ Recomendamos leer nuestro CAMPO INFORMATIVO No 4 en el que hacemos un análisis de este tema en lo concerniente a lo dispuesto en el límite del párrafo transitorio 1 del art. 616-1 del Estatuto Tributario.

¹¹ Tenga en cuenta la NIC 12 o la IAS 29, según corresponda al Grupo Contable en que se clasifique su empresa.

¹² Ver art. 189 del Estatuto Tributario.

¹³ Así lo dispone el inciso 7 del art. 147 del Estatuto Tributario, modificado por el art. 89 de la ley 1819 de 2016.

¹⁴ Consultar art. 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por art. 24 Ley 863 de 2003.

¹⁵ Ve inciso primero art. 903 y el inciso segundo del art. 909 del Estatuto Tributario.



NEWSLETTER

CAMPO INFORMATIVO No 7

Escrito por: *Wilmar Campo Balbín**

*Contador público/ estudiante último semestre de Derecho. (UCC y U de M, respectivamente)

Especialista en Revisoría Fiscal, U de M.

Especialista en Gestión Tributaria, U de A.

Magíster en Tributación y Política Fiscal, U de M.

Diplomado en NIIF, U de A.

Diplomado en Insolvencia Empresarial, U de M.

Estudios en Tributación Internacional, U. Austral (Buenos Aires), U. del Rosario (Bogotá), IFA (International Fiscal Association).

Docente universitario

Consultor Tributario

Fundador y Director de CAMPO TRIBUTARIO SAS

ESTA ES UNA OPINIÓN DE QUIEN LA EMITE, Y NO SE CONSTITUYE UNA CONSULTA O ASESORÍA ESCRITA. FAVOR CONSULTAR LAS NORMAS. EL RESPONSABLE DE ESTE ESCRITO NO SE HACE RESPONSABLE DE LAS CONSECUENCIAS DE QUIEN ACTÚE BAJO ESTAS CONSIDERACIONES. SE AUTORIZA SU DIFUSIÓN EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS ACADÉMICOS, SIEMPRE Y CUANDO SE RESPETE LA AUTORÍA, LOGOTIPOS Y ESLOGAN DE LA SOCIEDAD CAMPO TRIBUTARIO SAS. NO SE AUTORIZA SU DIFUSIÓN PARA EFECTOS COMERCIALES. NO NECESARIAMENTE LA OPINIÓN QUE EMITIMOS CORRESPONDA CON LA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS O JUDICIALES.



NEWSLETTER

CAMPO INFORMATIVO No 7

Contáctenos:

 gerencia@campotributario.com

 3108451036

 3108451036

Recuerde: estos son parte de nuestro portafolio de servicios, contamos con personal calificado y con la idoneidad profesional para servirle.

- *Auditoria externa*
- *Revisoría Fiscal*
- *Due Diligence*
- *Planeación y estrategia tributaria familiar y corporativa.*
- *Auditoría de cumplimiento tributario y contable.*
- *Auditoria Forense.*
- *Dictámenes periciales.*
- *Emisión de conceptos tributarios.*
- *Capacitación corporativa.*