



Documento **TRIBUTAR-io**

Noviembre 4 de 2022

Número 822

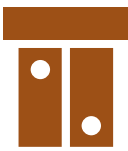
TRIBUTACIÓN MÍNIMA: RIESGO DE EQUIVOCACIÓN Y MANIPULACIÓN

Mientras nosotros estudiamos la reforma sobre la información que se va conociendo, en el Congreso van un paso adelante porque allá se sigue con la tarea de discusión del proyecto. Una vez aprobado el proyecto en Senado, pasó el mismo a Cámara para surtir el proceso correspondiente. Justamente ayer se conoció que, a propósito de la **tributación mínima**, se incluyó una excepción dentro del texto para señalar que la figura no aplicará a las concesiones o asociaciones público-privadas. En nuestro documento TRIBUTAR-io 821 hicimos referencia a las concesiones y su impacto en la tributación mínima, sin saber ni conocer que en Cámara se tramitaba la excepción, que al final, por mero "chisme" hemos conocido y nos alegra que así se haya aprobado.

Con todo, observamos que en el trámite de reforma tributaria está ocurriendo lo mismo que en todos los proyectos que hemos conocido en el pasado: cabildero para satisfacer intereses propios o de interés de determinados sectores, gremios o personas. ¡En eso no hay cambio!

A propósito de la tributación mínima, si bien hemos empezado a ver enmiendas, nos siguen asistiendo serias dudas sobre la validez de la figura propuesta y aprobada y, sobre todo, la real operatividad y cobertura. Explicamos:

La regla acoge la tributación mínima para entidades contribuyentes residentes en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación, evento en el cual se hace el desarrollo de la fórmula por la suma de los estados financieros de cada una de las entidades consolidadas. Amén de la imperfección técnica de la medida --porque supone que consolidar es sumar estados financieros--, surgen escenarios que deben ser analizados. Ejemplo, ¿cómo aplicar la medida cuando la entidad matriz o consolidante es una entidad del régimen especial, o una entidad no contribuyente del impuesto? Claramente, si la consolidante es no contribuyente o pertenece al RTE, no aplicará la regla de tributación mínima de grupo, dejando a salvo a las entidades contribuyentes que se incorporan en la consolidación. Pero, entonces, ¿deben esas entidades que son consolidadas actuar sobre la base de estados financieros individuales? Si una de esas entidades tributa al 2% y la otra tributa al 38%, la tasa promedio de las dos es 20%, superior al 15%; sin embargo, de considerarse en forma individual, una de ellas habrá de ajustar su impuesto para subirlo al 15%, haciendo que la tributación del grupo controlado por un ente no contribuyente o del RTE se ubique en 26,5%. No hay razón para hacer esa discriminación, solamente porque su matriz o entidad consolidante no es contribuyente, o lo es bajo el RTE. No existe razón para entender que en un caso como este no deban aplicarse la tributación mínima de grupo, porque la tributación mínima, precisamente, aplica por filosofía a grupos (multinacionales, por supuesto, pero al fin de cuentas grupos). Con lo que conocemos de regla aprobada, si la matriz que consolida tiene una condición como



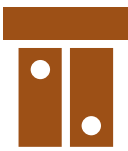
las señaladas, las entidades pertenecientes al grupo quedarían afectas a calcular su tributación mínima de forma individual, aspecto que carece de sentido y lógica.

La regla está dirigida a los contribuyentes residentes en Colombia que consoliden sus estados financieros. La consolidación es un fenómeno contable que aplica con los criterios que establecen los estándares internacionales de contabilidad, que abarca no solamente cuando hay subordinadas, sino también cuando hay afiliadas y en operaciones conjuntas. Dado que la regla se basa en la consolidación sin hacer distinción alguna, la tributación mínima resultará aplicable a las entidades consolidadas, aunque no pertenezcan a un grupo.

Bajo el criterio que dispensa la Supersociedades, cuando la matriz está en el exterior, nace la obligación de combinar estados financieros por parte de las sociedades que operan en Colombia y que fungen como subordinadas de esa matriz del exterior. La combinación es un fenómeno en el que se "consolidan" solamente las subordinadas; en tal escenario, la matriz no es contribuyente en Colombia, pero no por ello la tributación de sus subordinadas en el país debe abandonar la característica de grupo. Por tanto, la regla debería incluir la combinación de estados financieros.

Otro elemento que encontramos omitido en la regla aprobada tiene que ver con la consolidación con entidades del exterior. Una matriz colombiana que posee subordinadas en otro país tiene que consolidar estados financieros incluyendo las entidades del exterior (ECE o no ECE). Conforme a la regla de tributación mínima, siendo la matriz una entidad contribuyente que reside en Colombia, que tiene obligación de consolidar, debe realizar el ejercicio sobre sus estados financieros consolidados, pero las entidades consolidadas (sean ECE o no ECE) no tienen datos de impuesto ni ganancia en Colombia para calcular sus propias tasas depuradas. Grave problema porque expone a la matriz colombiana a pagar anticipadamente un impuesto sobre las ganancias de su entidad subordinada (cuando ésta no es ECE), llevándola a un escenario de múltiple tributación porque además del impuesto mínimo, tendrá que pagar, en el futuro, el impuesto sobre los dividendos.

En fin, inclusive más grave que las imperfecciones anteriores es el tema de las discrecionalidades contables. Las normas internacionales de contabilidad señalan criterios a partir de los cuales se pueden tomar decisiones. La contabilidad admite criterios o raciocinios subjetivos en la aplicación de algunas operaciones, como puede ser el caso de la depreciación, o de la estimación de provisiones. El término de depreciación y la vida útil de un activo se fija con criterios que al final de cuentas resultan discrecionales y que permitirán a los contribuyentes, por ejemplo, acelerar la depreciación contable con la sola idea de reducir la ganancia y de esa forma aumentar la tasa efectiva de tributación. Para evitar las discrecionalidades, las reglas modelo del impuesto global mínimo establecen unas limitaciones respecto de la depreciación de manera que la utilidad contable se ajusta para reconocer los posibles excesos derivados de esas discrecionalidades (en la ponencia sobre elementos contables de los impuestos presentada en las jornadas de Derecho Tributario del ICDT se desarrolla el tema de las discrecionalidades. Vid. J. Orlando Corredor Alejo, libro de jornadas, año 2017).



De la mano con lo anterior, las normas modelo de tributación mínima abordan otro asunto que nuestra norma legal no regula: los errores contables y las incertidumbres reguladas por la CINIIF 23. Pensemos en el contribuyente que en un año resulta vencido en juicio y debe pagar un impuesto de 10 años atrás. El ajuste por impuesto derivado de una sentencia se reconoce como gasto por impuesto del año, de manera que ese pago, aunque no se refleje en la renta del periodo, es parte de su tributación efectiva y debe tenerse en cuenta. Si en el año revienta una incertidumbre, el pago del impuesto asociado a ella es tributación efectiva en el sentido de que hace parte del gasto por impuestos (que el PILAR 2 desarrolla bajo el concepto de covered taxes o impuestos cubiertos). Si el sentido de la regla fuere compatible con el PILAR 2, definitivamente la norma tendría otro perfil de contenido y aplicación. Sin embargo, como tuvimos oportunidad de señalar en el documento TRIBUTAR-io 821, el impuesto mínimo tiene más parecido a una renta presuntiva, que en cuanto la analizamos, más se aleja de la tributación mínima que se estudia en la OCDE.

Las discrecionalidades y los errores contables son, al final, una amenaza que honra lo dispuesto en el título del presente documento: riesgo por equivocación (errores) y riesgo por manipulación (discrecionalidades).

Otra de las serias debilidades encontradas sobre la tributación mínima colombiana dice relación con las diferencias temporarias. Un ejemplo vale más que mil palabras (solo para ilustrar):

	Año 1		Año 2	
	Contabilidad	Renta	Contabilidad	Renta
Ingreso valor razonable	\$1.000	\$0	\$0	
Utilidad venta activo				\$1.000
Gastos	\$0	\$0	\$0	
Utilidad/renta	\$1.000	\$0	\$0	\$1.000
Impuesto	\$350	\$0	\$0	\$350
Utilidad después de impuestos	\$650	\$0	\$0	

En el año 1 este sujeto tiene una TTD igual a cero porque el impuesto neto de renta es cero y no tiene partidas de ajuste. La UD es \$1.000 porque tampoco tiene partidas de ajuste. Por tanto, en el año 1 el sujeto debe ajustar el impuesto en \$150 (15% de la utilidad comercial antes de impuestos). Supondremos que en el año 2 ese sujeto vende su activo (poseído menos de dos años) con una ganancia de \$1.000 debiendo liquidar impuesto del 35%. En el segundo año, la tasa efectiva es superior al 15% de manera que no tiene que realizar ajuste alguno. No obstante, como podrá verse, el sujeto paga sobre la misma operación un valor total de \$500 (impuesto de los dos años) gracias a que la regla no considera lo que en el PILAR 2 se denomina el carry forward. No permitir la compensación del impuesto mínimo comporta ir más allá de lo razonable y quedar en la esfera de violación del principio de justicia.

Somos conscientes de que todo lo dicho deriva de la técnica, elemento que en este caso, parece no tener mayor peso, porque al final, el sentido y objeto no es mejorar en equidad, sino buscar un mayor recaudo, recaudo, recaudo... ¿Será que la terquedad de lograr recaudo debe superar la técnica y el buen juicio? A nosotros, definitivamente, nos quedan dudas y mantenemos firmeza de criterio sobre la inconveniencia de la regla. ¿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.