



## Documento **TRIBUTAR-io**

Octubre 12 de 2021

Número 777

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

**Síguenos en twitter: @ocorredoralejo**

### **SOLDADO ADVERTIDO NO MUERE EN GUERRA Y SI MUERE... MUERE ADVERTIDO**

**E**ste dicho popular nos sirve de marco para comentar lo que, parafraseando a García Márquez, representaría la crónica de un efecto anunciado. En forma previa, en nuestro documento TRIBUTAR-io 772 del pasado 23 de agosto comentamos que la idea de aumentar la tarifa del impuesto de renta al 35% *"pega automáticamente en los ya golpeados estados financieros de las empresas mediante el efecto en el impuesto diferido, que según estándares internacionales, debe reconocerse al final del año actual (2021) con la tasa de impuesto aprobada para el año siguiente. O sea, los contribuyentes tendrán que golpear sus estados financieros del año 2021 con un mayor gasto por impuesto diferido de renta por pagar derivado de las diferencias temporarias gravables. No es justo que eso ocurra y para ello la solución no es violar la técnica sino cambiar la propuesta."* (Sin subraya textual)

Luego, en nuestro documento TRIBUTAR-io 773 de septiembre 9, dijimos que: *"ni Gobierno ni Congreso tuvieron en cuenta el efecto de aumento de tarifa en la determinación del impuesto diferido en los estados financieros del año 2021. Se les hizo saber, eso sí, pero hicieron oídos sordos a esta situación, que afecta directamente a las sociedades que tributan bajo el régimen general y con tarifa general."* Este efecto fue llamado por nosotros como "varillazo para las empresas."

Pues bien, el pasado 8 de octubre, el Ministerio de Comercio publicó un proyecto de decreto reglamentario (con posibilidad de comentarios hasta el día 11 del mismo mes) por medio del cual propone que el ajuste al impuesto diferido que debe realizarse por el cambio de tarifa en los estados financieros del año 2021 que conste en el estado de resultados, pueda ser reflejado en el patrimonio de la sociedad, en el respectivo balance general.

Por supuesto, se nota buena intención, pero en estos casos eso no es suficiente. La propuesta va en contra de lo que regulan los estándares internacionales ya que cualquier modificación derivada del cambio de tarifa **debe reflejarse y presentarse en el resultado del periodo**, salvo que el ajuste se relacione con partidas previamente reconocidas fuera de los resultados del periodo. La norma internacional acepta incluir el ajuste dentro del ORI o directamente en el patrimonio cuando proviene de una revaluación de activos, o por efectos del diferencial cambiario de un negocio en el extranjero, o cuando hay cambio de política o corrección de errores.

Por tanto, la propuesta de reflejar el ajuste por cambio de tarifa dentro del patrimonio no corresponde a lo que enseñan los estándares internacionales.



Adicionalmente, el reglamento permitiría afectar patrimonio, pero no señala la cuenta que sería objeto de afectación: ¿ganancias acumuladas? ¿resultados del ejercicio corriente? ¿reservas? ¿superávit? O ¿nacería un rubro separado dentro del patrimonio que podría llamarse "ajuste impuesto diferido por cambio de tarifa"?

Ahora bien, propone el proyecto que para efectos del reparto de dividendos del año 2021 la asamblea podrá repartir los mismos teniendo en cuenta el resultado del periodo, permitiendo adicionar dentro del proyecto de distribución de utilidades, el valor del gasto por impuesto diferido derivado del cambio de la tasa del impuesto de renta, siempre que la entidad disponga de utilidades de ejercicios anteriores en su patrimonio. Más o menos es hacer un quite para autorizar, en el fondo, no realizar el ajuste o realizarlo contra resultados, pero eliminado el efecto del mismo para fines de reparto de dividendos. O sea, si pensamos en números, asímase:

Utilidad antes de impuestos	\$10.000
Gasto impuesto corriente (cifra asumida)	\$3.400
Ajuste impuesto diferido cambio tarifa	\$1.000
Utilidad después de impuestos	\$5.600

Conforme al decreto, al momento de repartir dividendos, la asamblea tendría la siguiente facultad:

Utilidad después de impuestos	\$5.600
Más: ajuste impuesto diferido por cambio de tarifa	\$1.000
Utilidad a disposición para dividendos	\$6.600

Esto es igual a no hacer ajuste por cambio de tarifa:

Utilidad antes de impuestos	\$10.000
Gasto impuesto corriente	\$3.400
Ajuste impuesto diferido cambio tarifa	\$0
Utilidad después de impuestos	\$6.600

La única condición que indicaría el reglamento es que existan utilidades de años anteriores que puedan suplir ese aumento de valor de reparto potencial de dividendos. O sea, considera el reglamento que la utilidad a repartir por 2021 es \$6.200, pero con la adición del ajuste por tarifa se puede repartir \$1.000 adicionales siempre que dicho monto se pueda tomar de utilidades acumuladas de periodos anteriores. O sea, es una propuesta 'ingenua' porque es indicar lo obvio: repartir utilidades de periodos anteriores para aumentar el posible reparto de dividendos. Por supuesto, por encima de la señalada ingenuidad, puede ser que el gobierno esté pensando en facilitar ese reparto sin apelar al *carry back* o *carry forward* contenido en el artículo 49 ET, sino simplemente utilizando un mecanismo de sustitución para que el exceso de reparto proveniente del ajuste por cambio de tarifa pueda ser repartido como no gravado, pero tomando utilidades de años anteriores que tengan la calidad de gravadas. Mejor dicho: un verdadero galimatías...



En conclusión y resumen, se trata de una propuesta que seguramente será aprobada porque hay gigantes detrás empujando una solución. En esa vía: (i) no es técnico que se permita llevar el ajuste contra patrimonio y sería muy desafortunado que se aprobara esa fórmula reglamentaria; (ii) por supuesto, se trata de una propuesta antitécnica pero no ilegal, porque en nuestro sistema legal, las normas internacionales están contenidas en un reglamento y la modificación que se pretende se emitiría por medio de otro reglamento. En Colombia no hay reglamentos "irreglamentarios" (o sea violatorios de otros reglamentos), así que jurídicamente el tema no tiene reparo.

El camino que pudiera explotarse, sin violar la técnica internacional es (a) reconocer el efecto de ajuste al impuesto diferido como mayor o menor valor del gasto por impuestos dentro del resultado, salvo las excepciones permitidas en la norma internacional; (b) autorizar que, al momento del cierre contable, el valor del ajuste derivado del cambio de tarifa se reconozca separadamente dentro del patrimonio, como una cuenta autónoma "ajuste impuesto diferido por cambio de tarifa", que deberá ser revertida contra ganancias acumuladas en el momento de la amortización de la diferencia temporaria correspondiente; (d) en esta forma, siguiendo los números expuestos arriba, dentro del patrimonio de la entidad se reflejaría una utilidad del ejercicio por \$6.600 con una cuenta valuadora patrimonial por \$1.000. O sea, la utilidad neta del periodo es y sigue siendo \$5.600, pero al abrirse en dos cuentas, la utilidad del ejercicio a disposición de los accionistas será \$6.600, dejando la cuenta valuadora como cuenta sujeta a amortización (reclasificación) en la medida que se vaya haciendo efectiva la recuperación o pago del impuesto diferido (algo similar a lo que autoriza la norma internacional respecto del superávit por revaluación de propiedad, planta y equipo). Nada deberían objetar los presidentes y gerentes de las compañías, porque al presentar el estado de resultados deberán reflejar la utilidad antes de impuestos, la utilidad después del impuesto corriente e impuestos diferidos sin variación de tarifa, y la utilidad después del ajuste por cambio de tarifa.

En esta forma, por demás, nos preparamos para el próximo cambio de tarifa que puede venir el año entrante con la reforma tributaria que tradicionalmente trae todo nuevo gobierno. ¿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 nuestros puntos de vista.**