



Documento **TRIBUTAR-io**

Noviembre 3 de 2022

Número 821

LA TRÁGICA TRIBUTACIÓN MÍNIMA

Con fundamento aparente en el conocido PILAR 2 del plan BEPS, el proyecto de ley de reforma introduce una tributación mínima para todos los contribuyentes de impuesto de renta del régimen ordinario (no régimen especial). Se trata de una tributación mínima que se calcularía a partir de la utilidad comercial antes de impuestos, considerando algunos ajustes a la misma y sobre cuyo resultado se liquidaría el 15% de impuesto mínimo. Por tanto, si el impuesto neto de renta de la sociedad en el periodo es inferior a ese 15%, la sociedad tendrá que pagar el impuesto adicional para lograr ese impuesto mínimo de renta.

Diremos que se trata de una réplica absolutamente imperfecta del impuesto mínimo global, empezando porque el PILAR 2 tiene la intención de aplicar sobre grupos multinacionales, es decir, empresas que tienen subordinadas, filiales, afiliadas o establecimientos permanentes en distintas jurisdicciones, y que en el periodo superan un umbral de ingresos de 750 millones de euros. Aquí, la propuesta se aplicaría a sociedades nacionales (que no a grupos multinacionales) sin considerar ningún umbral, es decir, aplicará por parejo para micro, pequeñas, medianas y grandes empresas.

Se dispone en el proyecto que el impuesto mínimo será calculado a partir de dos elementos: el ID (impuesto depurado) y la UD (utilidad depurada). La UD será el resultado de sumar o restar a la utilidad comercial algunas partidas dentro de las cuales se señalan las diferencias permanentes que aumentan la renta líquida (ejemplo, el 50% del GMF no deducible, el pago de sanciones y multas, los costos y gastos que no cumplen requisitos legales, entre otros), el ingreso por método de participación patrimonial, los ingresos no constitutivos de renta, las rentas exentas derivadas de aplicación de convenios, de proyectos de vivienda VIS y riesgos laborales y las compensaciones por pérdidas fiscales y excesos de presuntiva. Al final, esa operación aritmética arrojará la utilidad comercial antes de impuestos ajustada, que servirá de base para calcular el 15%.

Pues bien, a propósito de este factor de cálculo, genera preocupación que el proyecto no incluye en los ajustes para obtener la UD algunas partidas que definitivamente no tributan hoy pero sí mañana (diferencias temporarias). Hablamos, por ejemplo, del manejo de ingresos, costos y gastos de las concesiones viales, que en términos del artículo 32 del ET se difieren para generar la renta a partir del momento en que inicie la etapa de operación y mantenimiento. Contablemente, según estándares internacionales, los concesionarios reconocen en su contabilidad la utilidad (o pérdida) que deriva de ejercer la construcción de la obra, utilidad contable que se afecta con el impuesto diferido de renta que habrá de pagarse en el futuro, cuando se revierta la diferencia temporaria. En este sentido, las concesiones que hoy no pagan impuesto por estar en construcción, empezarían a pagar un impuesto equivalente al 15% de su utilidad



comercial determinada conforme a estándares internacionales. Eso nos parece grave, pero más grave nos parece que en todos esos contratos existe una cláusula de amparo contra cambios tributarios, que al activarse hará que el mismo Estado tenga que devolver y recompensar a esos contribuyentes por la variación de su carga tributaria. Por supuesto, en este supuesto, el concesionario resultará pagando 15% de impuesto mínimo sobre su ganancia contable, pero en el futuro, cuando empiece la etapa de O&M, tributará nuevamente sobre esa misma renta, con tarifa general del 35%. Doble imposición que el gobierno, sus asesores, la DIAN y el senado deciden pasar por alto.

Algo similar ocurre con ganancias contables que no tienen efecto fiscal, como es el caso de la ganancia por aumento de valor razonable de las propiedades de inversión, el valor de ingreso por aumento de valor razonable de los activos biológicos (pollos, plantaciones...), aumento de valor de mercado de inversiones, intereses implícitos, entre otros. Aquellos contribuyentes que reconozcan como parte de su ganancia contable esos rubros, tendrán que sujetarse a la prueba de tributación mínima, debiendo liquidar impuesto sobre ganancias que no se han realizado efectivamente y/o que por mandato legal, tributan pero en un periodo diferente.

Por el lado del ID, la norma supone que el impuesto mínimo deberá compararse contra el impuesto neto de renta, dejando por fuera la sobretasa que esta misma reforma ha decidido incluir para ciertos sectores (financiero, petróleo y carbón y empresas de energía). No se entiende la razón por la cual el comparable es el impuesto neto de renta, sin incluir la sobretasa si la sobretasa hace parte de la tributación efectiva. También en relación con el ID, la norma del proyecto permite aumentar el impuesto neto de renta con el valor del crédito tributario por impuestos pagados en el exterior en los términos de los convenios de doble imposición y del artículo 254 del ET. En esta materia el proyecto desatiende la situación de doble imposición por criterio de fuente-fuente en el sentido que hay contribuyentes nacionales que prestan servicios que originan renta de fuente nacional, pero que en el país de beneficio también se consideran de fuente de ese país y por tanto generan descuento de retención en la fuente. Esa retención no es descontable porque no proviene de una renta de fuente del exterior, pero no por ello deja de ser un impuesto efectivamente pagado. Yerra la norma al no dar solución a esta hipótesis.

Otro gran problema de ajuste al ID es el relacionado con las rentas pasivas. Dice el proyecto que al impuesto de renta deberá restarse el valor del impuesto imputable a las rentas pasivas derivadas de empresas controladas del exterior, sobre la base de entender que las rentas pasivas no están incluidas en la contabilidad, lo que es incorrecto porque precisamente el régimen ECE se predica de empresas del exterior que están sujetas a control y en ese ambiente, siguiendo estándares internacionales, las ganancias obtenidas por las subordinadas del exterior deben ser reconocidas bajo el método de participación patrimonial.

En fin, lo que queremos resaltar de este pequeño documento es que del afán no queda sino el cansancio y en ese sentido, la regla propuesta de tributación mínima no solo resulta inconveniente y mal pensada sino que requiere ser debidamente analizada de cara a los postulados y reglas modelo del PILAR 2 para ahí sí



atreverse a incluir una regla de esta naturaleza. Por lo pronto, con esa medida, el tema sigue teniendo un tinte de tributación mínima con el ropaje escondido de renta presuntiva, que de fondo lo que busca es recaudo, recaudo, recaudo, así se sacrifique la equidad que engalana el rótulo de la reforma y que de verdad resulta contradictorio porque varias de las reglas aprobadas dentro de ese proyecto, ponen en riesgo el sentido de justicia y equidad. Ya veremos en el escenario constitucional cómo se comporta porque será allá donde se van a dirimir todos estos temas. Ojalá el gobierno y el congreso tomen sensatez de criterio y decidan retirar esa regla, para presentar una nueva propuesta en el futuro, luego de que técnicos, expertos, academia y otros actores participen en la adopción de una tributación verdaderamente mínima dentro del contexto internacional de la medida. ¿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.