

Principales preguntas sobre la aplicación práctica del impuesto mínimo

Febrero

-

2023



POSSE | HERRERA | RUIZ

Principales preguntas sobre la aplicación práctica del impuesto mínimo

Dentro de las reformas al sistema tributario colombiano introducidas por la recientemente aprobada ley 2277 de 2022 (la "[Reforma Tributaria](#)"), resaltamos una que, conceptualmente, modifica de manera drástica la forma de calcular y determinar la carga tributaria de compañías nacionales, mediante la creación del impuesto mínimo ("[IM](#)"), concepto que pareciera haber pasado de alguna manera desapercibido en las discusiones legislativas.

Antes de la aprobación de la Reforma Tributaria, en el sistema tributario colombiano no se había establecido de manera formal una tarifa mínima de tributación sobre utilidades contables o mecanismos similares. En gracia discusión, el mecanismo más reciente en procura de tener tarifas mínimas de tributación era la renta presuntiva que, a diferencia del IM, permitía un crédito fiscal imputable contra rentas gravables en periodos futuros y se basaba en un rendimiento mínimo sobre el patrimonio líquido (no sobre utilidades contables).

En sustancia, el IM se estableció en la Reforma Tributaria como un mecanismo de limitación en la aplicación beneficios tributarios que puedan generar un impuesto neto de renta inferior al 15% sobre la utilidad contable bajo NIIF (previa depuración de algunos componentes expresamente definidos). En la aplicación práctica del IM (incluyendo su cálculo, depuración y determinación) se generan preguntas importantes, las más significativas de las cuales examinaremos a continuación.

Como es natural, cuando se establecen fórmulas matemáticas para calcular una carga tributaria, cobran especial interés ítems que quedan fuera de la fórmula. Para este caso, hemos analizado los siguientes puntos que la fórmula del IM no incluye y que, a modo ilustrativo, podrían generar eventos de tributación aun cuando provienen de estimaciones:

- 1. Diferencia en cambio:** El ingreso por diferencial cambiario debería tributar en la depuración ordinaria de renta cuando se realice de manera efectiva; al contrario, en el cálculo del IM, este valor no podría ser deducido de la utilidad contable que se usa como base para el cálculo del 15% y, en consecuencia, se esperaría que sobre este ingreso al menos se tribute el IM.
- 2. Reversiones de provisiones por litigios:** Para efectos del impuesto sobre la renta, las estimaciones de provisiones contables no deberían generar ingresos gravados; sin embargo, en la fórmula, este ingreso no podría ser deducido de la base del cálculo del IM y, por lo tanto, se espera que sobre este ingreso se tribute al menos el 15%.

Adicionalmente, el IM tiene una fórmula de cálculo específica si los estados financieros del obligado son objeto de consolidación en Colombia. En ese caso, además del cálculo individual se debe hacer el cálculo del IM grupal, es decir, por el conjunto de entidades sujetas a consolidación en Colombia. En la medida que la Reforma Tributaria se aparta de los conceptos societarios de "control" y "grupo empresarial", y alude al concepto más general de "*estados financieros [que] sean objeto de consolidación en Colombia*", es razonable concluir que la obligación de calcular y pagar el IM le aplica a aquellos grupos empresariales o conjuntos de compañías bajo situación de control que estén en la obligación de consolidar o combinar estados financieros en Colombia.

Principales preguntas sobre la aplicación práctica del impuesto mínimo

Llama la atención cuál sería la aplicación práctica del IM en casos especiales como son aquellos grupos o situaciones de control, cuando (i) la matriz está fuera de Colombia, (ii) la matriz está compuesta por una pluralidad de personas o entidades (control conjunto) o (iii) la matriz no está obligada a consolidar por otras razones, como es el caso de controlantes personas naturales. Una pregunta adicional surge respecto del tratamiento aplicable cuando hay una matriz fuera de Colombia, pero con sede efectiva de administración registrada en Colombia.

En este punto, es importante recordar que la inscripción en el registro mercantil de la existencia de un grupo empresarial o de una situación de control no es el hecho generador de la obligación de consolidar o combinar estados financieros en Colombia, inscripción que tiene una naturaleza solamente declarativa, sino la existencia de dicho grupo empresarial o situación de control.

En un análisis práctico, en la determinación de provisiones periódicas de la carga impositiva, el flujo de información contable entre todas las compañías que hagan parte del grupo de consolidación va a ser crucial. Incluso, la creación de un área administrativa grupal para este efecto podría tener sentido.

La existencia de una fórmula de cálculo grupal del IM lleva a cuestionarse si la Reforma Tributaria ha creado una solidaridad pasiva respecto del pago del impuesto entre la pluralidad de contribuyentes cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia o, de lo contrario, quién es el sujeto pasivo y por qué proporción del IM grupal.

Otro escenario que puede presentarse es el de aquellos contribuyentes que preparan estados financieros consolidados en Colombia por políticas contables internas, aun cuando no tienen la obligación legal de consolidar.

Eventos que no traen un tratamiento a primera vista en la norma ni en la fórmula, son los relacionados con operaciones reorganizativas o transacciones mediante las cuales una entidad que hace parte del grupo de consolidación en Colombia deja de serlo durante la vigencia fiscal. La asignación de la carga fiscal por esa entidad tendrá que formar parte de los análisis transaccionales. Otro tanto habrá que analizarse en los eventos en los que la entidad deje de existir (por fusión o por liquidación, por ejemplo) durante un periodo fiscal.

Dado que es una Reforma Tributaria a todas luces novedosa y que en las tipologías de contribuyentes sujetos a consolidación en Colombia pueden presentarse muchas particularidades no resueltas en la norma, las sugerencias obvias van encaminadas a asuntos como (i) revisar caso por caso la incidencia de la utilidad contable en el cálculo del IM, para intentar anticipar su efecto en la depuración de la fórmula, (ii) documentar y crear un archivo de defensa respecto de la determinación de las entidades sujetas a consolidación y el cálculo de depuración del IM, y (iii) incluir en los análisis de operaciones reorganizativas y en transacciones, la asignación de la carga derivada del IM.

El presente Bolefín Legal se ha basado en una interpretación razonable de la normatividad citada, la información brindada no se considerará como una opinión legal en particular. En caso de dudas en relación con la nueva normativa o para solicitar asesoría específica en estos asuntos por favor contactarnos: phr@phrlegal.com